



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

ÚČETNICTVÍ PODLE ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH CZECH ACCOUNTING LAW AND IFRS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. IVETA BALADOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Baladová Iveta, Bc.

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Účetnictví podle českých a mezinárodních účetních standardů

v anglickém jazyce:

Accounting in Accordance with Czech Accounting Law and IFRS

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace v konkrétním podniku

Vlastní návrhy řešení a jejich vyhodnocení

Závěr

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ,D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.vyd. Brno, Computer Press, 2008.ISBN 978-80-251-1950-1.

KOVANICOVÁ,D.: Finanční účetnictví:světový koncept. 6.vyd.Praha, Bova Polygon,2006. ISBN 80-7273-095-9.

HINKE,J.: Účetní systém IAS/IFRS. 1.vyd.Brno, Alfa, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7.

JÍLEK,J., SVOBODOVÁ,J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011. Praha, Grada Publishing.ISBN 978-80-247-3427-9.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 18.01.2012

Abstrakt

Předmětem diplomové práce je srovnání požadavků na účetní výkazy, sestavené podle české účetní legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Práce se zabývá rozdíly ve vykazování podle české účetní legislativy a IAS/IFRS ve vybrané společnosti a srovnává předmět účetnictví podle české účetní legislativy a IAS/IFRS.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, IAS/IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní závěrka

Abstract

The subject of the master's thesis is the comparison of the financial statements prepared in compliance with Czech accounting legislation and in compliance with International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS). This thesis deals with the differences in reporting under Czech accounting legislation and IAS/IFRS in selected company and compares the subject of accounting according to Czech accounting legislation and IAS/IFRS.

Key words

Czech accounting legislation, IAS/IFRS, International Financial Reporting Standards, financial statement

Bibliografická citace práce

BALADOVÁ, I. *Účetnictví podle českých a mezinárodních standardů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 85 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 16. ledna 2012

.....

Podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce, doc. Ing. Anně Fedorové, CSc., za cenné připomínky a rady k obsahu i formě mé diplomové práce i za ochotu, se kterou se mi při jejím vypracování věnovala.

Obsah

ÚVOD	10
VYMEZENÍ CÍLE PRÁCE	11
1. VÝCHODISKA VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ	13
1.1 Vykazování účetních informací dle IAS/IFRS	13
1.1.1 Sestavení a prezentace účetní závěrky	13
1.1.2 Účetní výkazy	16
1.2 Vykazování účetních informací dle ČÚL	17
1.2.1 Obecné účetní zásady a principy	18
1.2.2 Účetní výkazy	20
1.3 Komparace vykazování účetních informací dle IAS/IFRS a ČÚL	21
2. ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH OBLASTÍ DLE IAS/IFRS A ČÚL	26
2.1 Nehmotná aktiva	28
2.1.1 Účetní zachycení	29
2.1.2 Prvotní ocenění	29
2.1.3 Následné ocenění	30
2.1.4 Odpisování	30
2.2 Hmotný majetek	31
2.2.1 Účetní zachycení	31
2.2.2 Prvotní ocenění	32
2.2.3 Následné ocenění	33
2.2.4 Následné výdaje	33
2.2.5 Odpisování	34
2.3 Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje	34
2.4 Leasing	35
2.4.1 Prvotní uznání finančního leasingu u nájemce	36
2.4.2 Následné ocenění a účtování finančního leasingu u nájemce	37
2.4.3 Odpisování	37
2.4.4 Operativní leasing u nájemce	38
2.5 Snížení hodnoty aktiv	38
2.5.1 Účetní zachycení	39
2.6 Zásoby	40
2.6.1 Oceňování	40
2.7 Výnosy	40
2.7.1 Oceňování	41
2.7.2 Uznání výnosů z prodeje zboží	41
2.7.3 Uznání výnosů z poskytování služeb	42
2.8 Smlouvy o zhotovení	43
2.9 Daně ze zisku	44
2.9.1 Rozpoznání odloženého daňového závazku a aktiva	44

2.9.2 Daňové sazby	45
3. CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY	46
3.1 Struktura aktiv a pasiv	46
3.2 Vývoj výsledku hospodaření	47
4. APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA VÝKAZY VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY ...	50
4.1 Nehmotná aktiva.....	50
4.2 Hmotný majetek	51
4.3 Leasing	53
4.3.1 Zachycení finančního leasingu podle ČÚL	54
4.3.2 Zachycení finančního leasingu podle IAS/IFRS	54
4.4 Zásoby	59
4.5 Přejícné položky	59
4.5.1 Náklady příštích období	59
4.5.2 Příjmy příštích období	60
4.5.3 Výdaje příštích období	60
4.6 Dohadné položky.....	60
4.7 Výnosy.....	61
4.7.1 Tržby z prodeje zboží a z poskytování služeb.....	61
4.8 Smlouvy o zhotovení.....	62
4.9 Tržby z prodeje a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	66
4.10 Kurzové rozdíly	67
4.11 Daně ze zisku.....	67
5. SROVNÁNÍ PŘEDMĚTU ÚČETNICTVÍ PODLE ČÚL A IAS/IFRS	69
5.1 Dopad úprav na rozvahu společnosti.....	69
5.2 Dopad úprav na výkaz zisku a ztráty společnosti.....	73
5.3 Shrnutí vlivu úprav na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti.....	76
ZÁVĚR.....	78
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	80
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	83
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ.....	84
SEZNAM PŘÍLOH	85

ÚVOD

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v zemích Evropské unie a následně celosvětové harmonizace. Jedná se o systém, který plně odpovídá potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh a poskytuje informace majitelům, investorům a dalším uživatelům. Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) je nezávislá organizace, která má jako jediná pravomoc vydávat mezinárodní standardy účetního výkaznictví. IASB je součástí Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC). (2)(17)

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) byl založen v roce 1973 s cílem připravit vysoce kvalitní globální účetní standardy, které by umožnily sestavování transparentních a srovnatelných účetních závěrek společností. Standardy vydávané IASC byly označovány zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy), pořadovým číslem a standardem. Od roku 2002 jsou nově vydávané standardy označeny zkratkou IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví), pořadovým číslem a názvem standardu. Kompletní soubor IFRS je tvořen nejen standardy IFRS a IAS, ale i interpretacemi, které objasňují, rozpracovávají a upřesňují pravidla standardů.(17)

Použití mezinárodních účetních standardů je v české účetní legislativě upraveno § 19a a § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Obchodní společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. Stejně tak i konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.(23)

Novela zákona o účetnictví s účinností k 1.1.2011 nově rozšířila okruh účetních jednotek, které mohou primárně účtovat podle mezinárodních účetních standardů, za podmínky, že účetní jednotka je součástí konsolidace sestavené podle mezinárodních účetních standardů a rozhodnutí o účtování podle mezinárodních účetních standardů bylo schváleno nejvyšším orgánem účetní jednotky. Mezinárodní účetní standardy jsou účetním systémem založeným na principech. Zatímco česká právní úprava účetnictví je národním účetním systémem, který je založen na pravidlech.(15)

VYMEZENÍ CÍLE PRÁCE

Předmětem mé diplomové práce je srovnání požadavků na účetní výkazy, sestavené podle české účetní legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Ve své diplomové práci se zaměřím na porovnání výkazů vybrané společnosti. Společnost, kterou jsem si vybrala je součástí konsolidačního celku, neúčtuje ani nesestavuje účetní závěrku podle IAS/IFRS, pouze poskytuje potřebné informace mateřské společnosti z pozice dceřiné společnosti.

Cílem mé diplomové práce je srovnat výkazy vybrané účetní jednotky, konkrétně položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS.

V první části práce se zaměřím na teoretická východiska vykazování účetních informací podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS. Popíšu účetní závěrku podle IAS/IFRS, její cíl a uživatele, základní prvky a účetní výkazy. Uvedu hlavní rozdíly v požadavcích a předpokladech na účetní závěrku podle české účetní legislativy a IAS/IFRS.

Ve druhé části práce se budu zabývat rozdílným vykazováním položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů podle české účetní legislativy a IAS/IFRS. Popíšu podobnosti a rozdíly ve vykazování těch položek, které se týkají vybrané společnosti. Tyto položky podrobněji popíšu z hlediska uznání, ocenění a vykazování podle české účetní legislativy a IAS/IFRS. Přehled všech rozdílů mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS uvedu v příloze této diplomové práce.

Ve třetí části práce uvedu stručnou charakteristiku vybrané účetní jednotky. Popíšu její předmět podnikání, strukturu, rozsah poskytovaných služeb a zásadní události, které ovlivnily její vývoj.

Ve čtvrté části budu aplikovat požadavky IAS/IFRS na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty vybrané společnosti. Informace potřebné k analýze dat získám z účetní závěrky sestavené k 31.12.2010, z přílohy této účetní závěrky, z obrátové předvahy, účetního deníku a z dalších interních informací a dokumentů, které mi společnost poskytla.

V poslední části své diplomové práce provedu srovnání předmětu účetnictví podle české účetní legislativy a IAS/IFRS. Zaměřím se na celkový dopad aplikace požadavků

IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti. Tyto výkazy překlasifikuji a upravím tak, aby byly v souladu s požadavky IAS/IFRS.

1. VÝCHODISKA VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ

V této části práce jsou uvedena teoretická východiska vykazování účetních informací podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a podle České účetní legislativy.

1.1 Vykazování účetních informací dle IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) představují soubor standardů upravující sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky. Cílem standardů je dosahování vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu.(22)

1.1.1 Sestavení a prezentace účetní závěrky

Požadavky na účetní závěrku podle IAS/IFRS jsou obsaženy v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky a v IAS 1 - Prezentace účetní závěrky. Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky je společný pro všechny standardy bez rozdílu. Obsahuje základní konceptní principy, z nichž vychází Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a poskytuje základní rámec pro přípravu účetních závěrek v případě, kdy neexistují konkrétní pravidla. Pokud vznikne rozpor mezi konceptním rámcem a standardem nebo interpretací, má přednost ustanovení příslušného standardu či interpretace.

Koncepční rámec vymezuje:

- cíl účetní závěrky,
- uživatele účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky,
- základní předpoklady pro přípravu účetní závěrky,
- obsah, způsobu vykazování a oceňování základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky.(6)(14)

Cíl a uživatelé účetní závěrky

Cílem obecného účetního výkaznictví dle IAS/IFRS je poskytnout finanční informace o účetní jednotce stávajícím a potencionálním investorům a ostatním věřitelům, kteří

mohou účetní jednotce poskytnout své zdroje. Obecné účetní výkaznictví poskytuje informace o finanční pozici účetní jednotky.(4)

Základní předpoklady zpracování účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí být při sestavení účetní závěrky splněny:

- **akruální báze** – Aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy jsou vykázány v době svého vzniku a zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce v období, ke kterému se vztahují.
- **předpoklad trvání účetní jednotky** – Vychází z předpokladu, že účetní jednotka bude pokračovat v činnosti v dohledné budoucnosti a neuvažuje o ukončení své činnosti, ani není nucena likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti.(13)

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Informace uvedené v účetní závěrce by měly splňovat čtyři kvalitativní charakteristiky: srozumitelnost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost.

- **srozumitelnost** - Informace poskytované účetní závěrkou jsou srozumitelné, pokud jsou pochopitelné pro uživatele účetní závěrky. Zároveň se předpokládá, že uživatelé mají dostatečné účetní a ekonomické znalosti.
- **relevance** – Informace poskytované účetní závěrkou jsou relevantní, pokud pomáhají svým uživatelům ke správnému rozhodování. S relevancí úzce souvisí významnost informace, jejíž vynechání nebo zkreslení by mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů.
- **spolehlivost** – Informace poskytované účetní závěrkou jsou spolehlivé, pokud představují věrně to, co mají a neobsahují závažnou chybu či zkreslení. Spolehlivé informace zahrnují další vlastnosti jako je objektivita, nestrannost, opatrnost, úplnost.
- **srovnatelnost** – Informace poskytované účetní závěrkou, by měly být srovnatelné nejen v průběhu času, ale i v porovnání s výkazy jiných účetních

jednotek. Pro vzájemnou srovnatelnost je důležité, aby uživatelé účetní závěrky měli přehled o používaných účetních metodách a postupech. (1)(2)

Základní prvky účetní závěrky

Základními prvky účetní závěrky jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál, které vyjadřují finanční situaci podniku a náklady a výnosy, které slouží pro měření výkonnosti podniku.

- **Aktivum** představuje ekonomický zdroj využívaný společností, který je výsledkem minulých událostí a očekává se, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.
- **Závazek** představuje současnou povinnost společnosti, která vznikla z minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává úbytek zdrojů.
- **Vlastní kapitál** je zbytkový podíl aktiv po odečtení všech závazků společnosti.
- **Výnosy** představují zvýšení ekonomického užitku, k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.
- **Náklady** představují snížení ekonomického užitku, který vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.(6)

Oceňování prvků účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje pro počáteční ocenění čtyři oceňovací základny, kterými jsou historická cena, běžná cena, realizační cena a současná hodnota.

- **Historická cena**
Aktiva jsou vykazována v částce, která byla spojena s pořízením aktiva v době, kdy se o nich poprvé účtovalo. Závazky jsou vykazovány v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek.
- **Běžná (reprodukční) cena**
Aktiva jsou vykazována v částce, za kterou by bylo aktivum pořízeno v současnosti. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce, která by byla zapotřebí k vypořádání závazku v současnosti.

➤ **Realizační (prodejní) cena**

Aktiva jsou vykazována v částce, která by byla získána při prodeji za obvyklých podmínek. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce, kterou je třeba zaplatit, aby byly závazky vypořádány za standardních okolností.

➤ **Současná hodnota**

Aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů a závazky v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů.(4)(6)

1.1.2 Účetní výkazy

Účetní závěrka sestavená podle IAS/IFRS se skládá z následujících finančních výkazů:

- **Výkaz o finanční pozici / Rozvaha** podává informace o finanční situaci účetní jednotky. Výkaz o finanční pozici nemá předepsaný závazný formát a pořadí. Musí obsahovat povinný seznam položek. Účetní jednotky mohou podrobnější členění položek zobrazovat buď přímo v rozvaze, nebo v příloze.
- **Výkaz o úplném výsledku.** Účetní jednotka zhotoví jeden výkaz o úplném výsledku za účetní období, který obsahuje všechny položky výnosů a nákladů vykázaných v období, včetně položek tvořících výsledek a položek ostatního úplného výsledku nebo dva samostatné výkazy, **výkaz zisku a ztráty** a **výkaz o úplném výsledku**. Výkaz zisku a ztráty obsahuje všechny položky výnosů a nákladů, mimo těch, které jsou uvedeny ve výkazu o úplném výsledku. Stejně jako u výkazu o finanční pozici IAS/IFRS přesně nepředepisuje formát výkazů a povinné pořadí položek.
- **Výkaz změn vlastního kapitálu** obsahuje celkový úplný výsledek za období, pro každou položku vlastního kapitálu, dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu podle IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby a pro každou položku vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období. Samostatně jsou zveřejněny všechny změny vyplývající ze zisku nebo ztráty z ostatního úplného výsledku a z transakcí s vlastníky.

- **Výkaz peněžních toků**, vykazuje peněžní toky za období členěné na provozní, investiční a finanční činnost. Požadavky na sestavování a zveřejňování výkazu o peněžních tocích stanoví IAS 7. Standard nestanovuje povinný formát výkazu. K sestavení výkazu z provozní činnosti se mohou použít dvě metody - přímá metoda a nepřímá metoda. U investiční a finanční činnosti se požaduje použití přímé metody.
- **Účetní pravidla a vysvětlující komentář** obsahuje významná účetní pravidla a ostatní doplňující a vysvětlující informace, které jsou významné pro pochopení finančních výkazů.(4)(6)

1.2 Vykazování účetních informací dle ČÚL

Účetnictví podnikatelských subjektů je v České republice regulováno právními předpisy – zákony a normami, které na ně navazují.

Právní úprava účetnictví podnikatelů obsahuje:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhlášku č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy,
- Obchodní zákoník č. 513/1991, ve znění pozdějších předpisů,
- Daňové předpisy,
- ostatní předpisy, např. zdravotní a sociální pojištění, celní předpisy.(12)

Základní právní normou regulace účetnictví v české právní úpravě je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Upravuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. V zákoně o účetnictví jsou zakomponovány všeobecné účetní zásady uplatňované v české účetní legislativě. Zákon o účetnictví se skládá ze sedmi částí. Každá část upravuje jinou problematiku. V části první jsou vymezena obecná ustanovení, v druhé části je upraven rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy, třetí část je věnována účetní závěrce a čtvrtá část způsobu oceňování. Pátá část pak upravuje inventarizaci majetku a závazků, šestá úschovu účetních písemností a v sedmé části jsou ustanovení společná, přechodná a závěrečná.(23)

Předmětem české účetní úpravy jsou dále Vyhlášky ministerstva financí ČR (MF ČR) vydané pro jednotlivé typy organizací. Pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví je závazná vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Vyhláška se podrobněji věnuje jednotlivým oblastem účetnictví a navazuje tak na úpravu v zákoně o účetnictví. Vymezuje uspořádání a označování položek účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení jednotlivých položek těchto závěrek, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití.(25)

České účetní standardy (ČÚS) vypracované a vyhlášené MF ČR, podrobně určují účetní postupy a metody. Standardy jsou pro účetní jednotky závazné v oblasti plnění ustanovení o účetních metodách dle zákona o účetnictví. Odchýlení je možné, pokud lze zajistit věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchytky od standardů společně s důvody odchýlení musí účetní jednotky uvést v příloze účetní závěrky.

V souvislosti s aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví mají přímou účinnost nařízení Evropského parlamentu, Rady a nařízení Evropské unie. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a interpretace jsou v Evropské unii (EU) přijímány ve formě nařízení. Standardy a interpretace platí pro celou EU, aniž by bylo nutné je přebírat do národní legislativy. Účetní směrnice EU, konkrétně 4. Směrnice Rady o ročních účetních závěrkách společností a 7. Směrnice rady EU o konsolidovaných účetních závěrkách představují základní regulaci, která je začleněna do českého právního řádu.(4)(20)

Na rozvoji účetnictví i účetního výkaznictví se také podílí Komora auditorů ČR, Svaz účetních a Národní účetní rada, která připomínkuje návrhy zákonů a interpretuje účetní předpisy. Koncepční rámec jako takový není v České účetní úpravě obsažen.(16)

1.2.1 Obecné účetní zásady a principy

Účetní zásady jsou souborem uznávaných pravidel, která je nutné dodržovat, aby účetnictví odráželo pravdivé a objektivní informace. Jedná se o všeobecně uznávané zásady, které nemají charakter metodických nástrojů a které se musí dodržovat, aby účetnictví poskytovalo věrohodné informace. K všeobecně uznávaným zásadám patří:

- zásada účetní jednotky,

- zásada neomezené doby trvání účetní jednotky,
- zásada věrného a poctivého zobrazení,
- zásada stálosti účetních metod,
- zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími,
- zásada opatrnosti,
- zásada významnosti,
- zásada periodicity,
- zásada zákazu kompenzace,
- zásada oceňování v historických cenách.

Kromě výše uvedených zásad, zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v § 19 odst. 6 vymezuje vlastnosti, které musí informace obsažené v účetní závěrce splňovat. Informace uvedené v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.(13)(23)

Dále jsou v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. uvedeny požadavky na vedení účetnictví. Obecně platí, že účetní jednotky jsou povinny podle § 8 odst. 1 vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Účetnictví účetní jednotky je:

- **Správné**, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.
- **Úplné**, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a) a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy přehledně uspořádané.
- **Průkazné**, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.
- **Srozumitelné**, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8, obsah účetních záznamů s použitím nástrojů

uvedených v § 4 odst. 10, vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy.

- **Přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů**, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou dobu, po kterou jsou jí tímto zákonem uloženy.(23)

1.2.2 Účetní výkazy

V zákoně o účetnictví konkrétně v § 18 jsou uvedeny následující povinné části účetní závěrky:

- **Rozvaha** – podává přehled o majetku účetní jednotky a zdrojích jeho krytí v peněžním vyjádření k určitému datu a umožňuje tak posoudit finanční pozici podniku. Minimální rozsah, označení a uspořádání účetní závěrky podnikatelů je uveden v příloze č. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- **Výkaz zisků a ztrát** – podává přehled o struktuře nákladů a výnosů a o dosaženém výsledku hospodaření za určité časové období. Pořadí, názvy a označení položek jsou uvedeny v příloze č. 2 a č. 3 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška umožňuje sestavovat výkaz zisku a ztráty na základě druhového nebo účelového členění. Pokud se účetní jednotka rozhodne sestavovat výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, má povinnost uvést náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření v druhovém členění ve zjednodušeném rozsahu v příloze účetní závěrky.(22)
- **Příloha** - obsahuje vysvětlující a doplňující informace o rozvaze, výkazu zisku a ztráty a další vysvětlující informace o účetní jednotce. Informace uváděné v příloze musí být přehledné a srozumitelné. Vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje konkrétní náležitosti, které mají být v příloze uvedeny.(23)(25)

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

- **Přehled o peněžních tocích** – podává informace o tocích peněžních prostředků v účetní jednotce. Zachycuje jejich počáteční stav, změny v průběhu účetního období a konečný stav na konci účetního období. Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích je uvedeno

v § 40 až 43 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích jsou uvedeny v České účetním standardu č. 023.

- **Přehled o změnách vlastního kapitálu** – podává informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu za účetní období. Účetní jednotka musí v přehledu o změnách vlastního kapitálu vyčíslit vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno.

Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud splňují podmínky stanovené zákonem o účetnictví.
(23)(25)

1.3 Komparace vykazování účetních informací dle IAS/IFRS a ČÚL

Rozdílů ve vykazování mezi IAS/IFRS a českou účetní legislativou je celá řada a to jak v koncepčních tak i ve specifických oblastech. Srovnání mezi oběma systémy je poměrně složité, oba systémy jsou postaveny na odlišných základech. Mezinárodní účetní standardy jsou účetním systémem založeným na principech, zatímco česká právní úprava účetnictví je národním účetním systémem, který je založen na pravidlech. Základním východiskem IAS/IFRS je Koncepční rámec, ve kterém jsou uvedeny obecné předpoklady účetního výkaznictví. Koncepční rámec se především vztahuje na účetní závěrky a vykazování, zatímco česká účetní legislativa se týká nejen účetních závěrek, ale také účetních záznamů a podrobnějších aspektů účtování. Přehled všech významných rozdílů je uveden v příloze A. V následující tabulce jsou uvedeny rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS v koncepčním přístupu a účetní závěrce.(19)

Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v koncepčním přístupu a účetní závěrce

Účetní oblast	IAS/IFRS	Česká účetní legislativa (ČÚL)
Koncepční rámec		
Historické ceny	Oceňování v historických cenách, ale nehmotná aktiva, dlouhodobý hmotný majetek a investice do nemovitostí mohou být přeceněny. Finanční deriváty, vybraná zemědělská aktiva a převážná část cenných papírů musí být přeceňovány. Přeceňování na reálnou hodnotu je požadováno i při některých podnikových kombinacích.	Oceňování v historických cenách s výjimkou specifických složek majetku (např. finančních derivátů a převážné části cenných papírů), které se přeceňují na reálnou hodnotu. Ale výchozí ocenění všech finančních nástrojů je vždy v pořizovacích cenách. K přeceňování na reálnou hodnotu dochází i při některých "přeměnách společností".
Priorita věrného zobrazení skutečnosti	Ve výjimečných případech lze standardům nadřadit zásadu "priority věrného zobrazení skutečnosti".	Pokud ve výjimečných případech některá z daných účetních metod nepodává věrný a poctivý obraz, je účetní jednotka povinna postupovat tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Avšak priorita "věrného a poctivého zobrazení" nemůže převážet explicitní požadavky stanovené v zákoně o účetnictví. V případě nadřazení věrného a poctivého zobrazení musí být informace o takovém postupu uvedeny v účetní závěrce.
První použití vykazovacího rámce	V prvních finančních výkazech sestavených podle IFRS se použijí znění standardů platných k rozvahovému dni, s několika volitelnými výjimkami a omezenými povinnými výjimkami.	Není přímo relevantní - všechny podniky musí od svého vzniku účtovat v souladu s českou účetní legislativou. Účetní jednotky přecházející z IFRS na ČÚL (např. jako důsledek stažení cenných papírů z burzy) jsou nuceny vypracovat vlastní postup přechodu - neexistuje žádný návod v ČÚL.
Účetní závěrka		
Měna použitá při vykazování	Pro kalkulaci hospodářského výsledku vyžaduje použít tzv. měny vykazování, účetní jednotky ale mohou předkládat své finanční výkazy v jiné měně.	Pouze česká měna.

Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IFRS a ČÚL v koncepci přístupu a účetní závěrce, pokračování

Součásti účetní závěrky	Rozvaha (nově nazývaná výkaz finanční pozice), výsledovka (pokud je připravena odděleně od výkazu úplného výsledku), výkaz úplného výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků za dvě účetní období, účetní postupy a komentář. Výkaz finanční pozice k počátku srovnávacího období musí být vykázán, pokud účetní jednotka retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede reklasifikaci nebo retrospektivní úpravu ve srovnatelných údajích.	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka), přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou v řadě případů nepovinné. U všech výkazů se uvádějí údaje za dva roky (běžný a minulý), i když v případě přehledu o peněžních tocích to není explicitně požadováno.
Formát rozvahy	Závazný formát není předepsán, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná a stálá, pouze pokud tato prezentace podává relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky ale musí být vždy uvedeny přímo v rozvaze.	Závazné upořádání je předepsáno. Přípouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Určité položky musí být vždy uvedeny.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Přípouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.
Výkaz úplného výsledku	Veškeré položky úplného výsledku (tj. změny jiné než vyplývající z transakcí s vlastníky) musí být vykázány v jednom výkazu (výkaz úplného výsledku) nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz úplného výsledku).	V rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu.
Výjimečné položky	Nepoužívá tuto kategorii, ale je požadováno oddělené vykazování položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro vysvětlení výsledků podniku. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze.	Nepoužívá tuto kategorii. Obecný požadavek na vysvětlení významných položek účetní závěrky, není však povoleno doplňovat předepsaný formát v primárním členění.

Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IFRS a ČÚL v koncep. přístupu a účetní závěrce, pokračování

Mimořádné položky	Zakázány.	Zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy náhodile se vyskytujících událostí a změny účetních metod a opravy chyb minulých období. Pouze podnikatelé jsou povinni opravovat chyby minulých období přes mimořádné položky běžného účetního období. Finanční instituce opravují chyby minulých období v běžném účetním období prostřednictvím úpravy počátečního zůstatku výsledku hospodaření minulých let.
Výkaz změn vlastního kapitálu	Změny ve vlastním kapitálu z titulu transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci jsou vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Položky výkazu úplného výsledku nesmí být vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Výkaz musí být vykazován jako primární výkaz.	Srovnatelné s IAS/IFRS, ale komponenty úplného výsledku jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu. Podniky (mimo finanční instituce) mohou pohyby ve vlastním kapitálu uvést v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - formát a metoda	Standardní položky, ale omezené možnosti změny obsahu. Použití přímé nebo nepřímé metody.	Určeny jsou pouze základní kategorie peněžních toků a formát při využití nepřímé metody (z provozní, investiční a finanční činnosti). Použití přímé nebo nepřímé metody. Podniky mohou zveřejnit přehled o peněžních tocích v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - definice peněz a peněžních ekvivaletů	Peněžní prostředky zahrnují přečerpaní běžných účtů a peněžní ekvivalety s krátkodobou splatností (méně než 3 měsíce).	Srovnatelné s IAS/IFRS, ale poštovní známky a poukazy, které se podle IAS/IFRS nepovažují za finanční aktiva, jsou dle ČÚL peněžními ekvivalenty (např. stravenky)
Změny účetních postupů	Provést přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, pokud není výslovně osvobozeno v přechodných ustanoveních nového standardu.	Dopady změn se zahrnují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Výjimkou je první rok účtování o odložené dani, která se účtuje proti vlastnímu kapitálu.

Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IFRS a ČÚL v koncep. přístupu a účetní závěrce, pokračování

Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. Pokud chyba nastala ještě dříve než ve vykázaném srovnávacím období, musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Zahrnují se do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky (mimo zásadních chyb u finančních institucí, účtovaných proti nerozdělenému výsledku minulých let).
Změny v účetních odhadech	Vykázat ve výsledovce běžného období a pokud je to možné, také popsat dopad do příštích období.	Srovnatelné s IAS/IFRS.

Zdroj: (20)

2. ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH OBLASTÍ DLE IAS/IFRS A ČÚL

V následující tabulce jsou uvedeny ty rozdíly, které by mohly mít vliv na výkazy účetní jednotky, a které jsou dále předmětem podrobnějšího zkoumání. Jednotlivé oblasti jsou podrobněji popsány z hlediska uznání, ocenění a vykazování podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví IAS/IFRS a české účetní legislativy.

Tabulka 2: Přehled vybraných rozdílů mezi IFRS a ČÚL

Účetní oblast	IAS/IFRS	Česká účetní legislativa	Kapitola
Nabytý nehmotný majetek	Provést aktivaci, pokud jsou splněna určující kritéria; nehmotný majetek může mít neomezenou dobu použitelnosti nebo se amortizuje po dobu použitelnosti. Nehmotný majetek s neomezenou dobou použitelnosti se každoročně testuje na znehodnocení. Přeceňování na reálnou hodnotu je povoleno ve výjimečných případech.	Provést aktivaci, pokud je naplněna definice nehmotného majetku, amortizace po dobu použitelnosti. Přeceňování a neomezená doba použitelnosti nejsou povoleny.	2.1
Dlouhodobý hmotný majetek	Uplatňovat princip historických cen nebo přeceněných hodnot. V případě, že jsou užívány přeceňované hodnoty, jsou častá přecenění celých kategorií dlouhodobého majetku nezbytná. Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku se uplatňuje komponentní přístup.	Umožňuje pouze tradiční model oceňování pořizovacími náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady k okamžiku uskutečnění účetního případu. U vybraných aktiv a závazků zákon o účetnictví vyžaduje oceňování reálnou hodnotou nebo ekvivalencí k rozvahovému dni. Komponentní přístup nelze v české účetní legislativě použít před 1. lednem 2010.	2.2
Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	Dlouhodobé aktivum je určeno jako držené k prodeji, pokud jeho účetní hodnota bude uhrazena na základě prodeje a nebude dále účetní jednotkou využíváno. Aktiva držená k prodeji musí být oceňována v nižší částce z jejich účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem, přestala být odpisována a byla v rozvaze vykázána odděleně.	Dlouhodobá aktiva jsou vykazována jako dlouhodobá aktiva do doby jejich vyřazení. Odepisují se do doby jejich vyřazení.	2.3

Tabulka 2: Přehled vybraných rozdílů mezi IFRS a ČÚL, pokračování

Leasing - účtování nájemce	Zaúčtovat finanční leasing jako majetek a veškeré budoucí platby nájemného jako závazek. Odpisuje se obvykle po dobu použitelnosti majetku. Rovnoměrně rozdělit splátky nájemného tak, aby byla u nesplaceného závazku dosažena konstantní úroková sazba. Nájemné z operativního leasingu se účtuje do nákladů rovnoměrně.	Účtování finančního a operativního leasingu je shodné, nájemné je promítnuto do nákladů rovnoměrně.	2.4
Snížení hodnoty aktiv	Pokud je znehodnocení indikováno, sníží se ocenění na vyšší z hodnot - reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání založená na diskontovaných peněžních tocích. Pokud nevznikne ztráta ze znehodnocení, posoudí se doba používání uvažovaných aktiv. Snížení dříve vykázaných ztrát je povoleno za určitých okolností, vyjma goodwillu.	Pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty. Žádné detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty, v praxi se používají principy z IFRS. Rozlišuje se trvalé znehodnocení (účtuje se jednorázovým odpisem) nebo dočasné znehodnocení (účtuje se přes opravné položky, které mohou být zrušeny).	2.5
Zásoby	Zásoby jsou oceněny čistou realizovatelnou hodnotou nebo náklady na pořízení a to nižší z těchto hodnot. U zaměnitelných zásob se používá nákladový vzorec FIFO nebo nákladový vzorec váženého průměru. Oprava ocenění je požadována pro následné zvýšení hodnoty zásob, jejichž hodnota byla dříve snížena. Výpůjční náklady spojené s pořízením zásob, které jsou způsobilými aktivy, se kapitalizují.	Srovnatelné s IFRS, avšak výpůjční náklady spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují.	2.6
Vykazování výnosů	Vykázat výnosy, pokud rizika a užitky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.	2.7

Tabulka 2: Přehled vybraných rozdílů mezi IFRS a ČÚL, pokračování

Smlouvy o zhotovení	Účtovat výnosy z dlouhodobých kontraktů a zisky s uplatněním tzv. metody procenta dokončení. Zakázána tzv. metoda dokončených kontraktů.	Metoda procenta dokončení není upravena českou účetní legislativou. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu metody dokončených kontraktů, neboť zahrnutí nerealizovaných zisků není povoleno.	2.8
Odložená daň - hlavní výjimky	Daňově neuplatnitelný goodwill a přechodné rozdíly z výchozího uznání aktiv a závazků, které v okamžiku uznání neovlivňují účetní nebo daňový zisk.	Podnikatelé vykazují odloženou daň ze všech přechodných rozdílů - výjimku na výchozí uznání nelze uplatnit. Finanční instituce obdobně jako v IFRS nezohledňují daňově neuplatnitelný goodwill.	2.9

Zdroj: (20)

2.1 Nehmotná aktiva

Rozsah působnosti je upraven ve standardu IAS - 38 Nehmotná aktiva. Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Aktivum je identifikovatelné když:

- je oddělitelné – pokud je možné jej oddělit od účetní jednotky prodejem, převodem, pronájmem, směnou, nebo k němu může být udělena licence a to buď samostatně nebo spolu se souvisejícím aktivem či závazkem,
- vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv. (6)

V české účetní legislativě je dlouhodobý nehmotný majetek upraven § 6 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- jiný nehmotný dlouhodobý majetek.

V české účetní legislativě není uvedena všeobecná definice nehmotného aktiva, jednotlivé položky nehmotného majetku jsou popsány v rámci obsahového vymezení ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. (8)

2.1.1 Účetní zachycení

IAS/IFRS uzná nehmotné aktivum v rozvaze, pokud je splněna definice nehmotného aktiva a pokud je pravděpodobné, že toto aktivum přinese budoucí ekonomický užitek účetní jednotce a tyto aktiva lze spolehlivě ocenit. Podle IAS/IFRS nejsou nehmotným aktivem interně tvořený goodwill, značky, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky vytvořené vlastní činností, u kterých nelze užitek z nich plynoucí k nim spolehlivě přiřadit a oddělit od dalších nákladů. Zřizovací výdaje, výdaje na proškolení zaměstnanců, výdaje na reklamu a propagaci a výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé společnosti se neaktivují do rozvahy, ale vykážou se přímo do nákladů.(6)

V české účetní legislativě lze dlouhodobý nehmotný majetek uznat, pokud je jeho hodnota vyšší než hodnota stanovená vnitropodnikovou směrnicí, jeho očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok a pokud splňuje stanovený výčet podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (8)

2.1.2 Prvotní ocenění

Podle IAS/IFRS se nehmotná aktiva oceňují při prvotním ocenění pořizovací cenou. Součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného ve vlastní režii jsou všechny přímo přiřaditelné náklady, které společnost vynaložila na vytvoření, výrobu nebo přípravu nehmotného aktiva pro jeho zamýšlené využití. V okamžiku kdy aktivum vstoupilo do fáze vývoje, je vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady. V případě kdy došlo k nabytí nehmotných aktiv v důsledku podnikové kombinace, jsou nehmotná aktiva oceněna v reálné hodnotě k datu akvizice dle IFRS 3 Podnikové kombinace. Je-li aktivum pořízeno prostřednictvím státní dotace, postupuje účetní jednotka v souladu s IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Pořízení nehmotného aktiva směnou za jiné nepeněžní aktivum je vyjádřeno v reálné hodnotě. Pokud nelze tuto transakci ocenit v reálné hodnotě, stanoví se pořizovací cena v částce účetní hodnoty aktiva, kterého se společnost vzdává.(6)

Podle § 25 zákona o účetnictví se v české účetní legislativě nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou, popřípadě vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou.(23)

2.1.3 Následné ocenění

Podle IAS/IFRS jsou nehmotná aktiva po zaúčtování oceněna pořizovacími náklady sníženými o jakékoli kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení nebo reálnou hodnotou k datu přecenění sníženou o kumulované odpisy a následné kumulované ztráty ze znehodnocení. Reálná hodnota je stanovena prostřednictvím aktivního trhu. Pokud bude nehmotné aktivum oceněno v reálné hodnotě, všechna ostatní aktiva ve stejné skupině musí být oceněna taktéž v reálné hodnotě. V případě kdy aktivum ve skupině přeceňovaných aktiv nelze přecenit, protože pro něj neexistuje aktivní trh, zaúčtuje se toto aktivum podle modelu ocenění pořizovacími náklady.(1)

V rámci české účetní legislativy se pořízený nehmotný majetek vede v pořizovací ceně snížené o kumulované odpisy. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností se vede na úrovni vlastních nákladů snížených o kumulované odpisy. Model přecenění není povolen.(20)

2.1.4 Odpisování

U nehmotných aktiv podle IAS/IFRS je nutné posoudit, zda je jejich doba použitelnosti konečná nebo neurčitá. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti je odpisováno, zatímco nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti není odpisováno. Odpisování začíná v okamžiku kdy je aktivum k dispozici pro užívání a končí v den, kdy je klasifikováno jako držené k prodeji nebo v den, kdy je aktivum odúčtováno. Použitá metoda vychází z budoucí spotřeby ekonomických užitků daného aktiva. Odepsatelná částka¹ nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být v souladu se standardem systematicky rozdělena na celé období použitelnosti aktiva.

Dlouhodobý nehmotný majetek se v české účetní legislativě odpisuje na základě odpisového plánu prostřednictvím účetních odpisů, které si účetní jednotka stanoví s ohledem na opotřebení majetku s běžným užíváním. Odpisování nehmotného majetku

¹ Odepsatelná částka, částka nákladů na pořízení snížená o zbytkovou hodnotu.

upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 56 a Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Veškerý nehmotný majetek se musí odpisovat.(9)

2.2 Hmotný majetek

Hmotný majetek je dle IAS/IFRS upraven standardem IAS - 16 Pozemky, budovy a zařízení. Jedná se o hmotný majetek, který účetní jednotka drží z důvodu využití ve výrobě, dodávání zboží nebo služeb nebo z administrativních důvodů a u něhož se očekává využití po dobu delší, než je jedno účetní období. Standard IAS 16 se nevztahuje na dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji a má charakter investic do nemovitostí. Dále se standard nevztahuje na biologická aktiva a na majetek, který je výsledkem průzkumu nerostných zdrojů. Náhradní díly jsou ve většině případů chápány jako zásoby a účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby. Významné náhradní díly jsou však klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení pokud lze očekávat, že budou užívány déle než jedno účetní období.(4)(6)

Obsahové vymezení hmotného majetku podle české účetní legislativy je uvedeno v § 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Hmotným majetkem jsou pozemky a budovy bez ohledu na pořizovací cenu, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek.(7)(9)

2.2.1 Účetní zachycení

Účetní jednotka podle standardu IAS 16 vykáže pozemky, budovy a zařízení jako aktivum v případě, že bude mít z dané položky ekonomický užitek a bude možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.(4)

Podle české účetní legislativy se hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého k obvyklému užívání včetně splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Pořizovaná věc se nemůže stát hmotným majetkem před jejím dokončením (majetek pořízen ve vlastní režii, výstavba, dodávka s montáží). Dlouhodobý hmotný majetek musí být řádně nainstalován, řádně ověřena jeho funkčnost a musí být dodrženy předpisy k jeho provozování (stavební, požární, bezpečnostní, ekologické a hygienické). Pro dlouhodobý hmotný majetek jsou

typické tři charakteristické rysy. Dlouhodobost používání přesahující dobu jednoho roku, fyzická podstata majetku a překročení určité výše ocenění, kterou si stanoví sama účetní jednotka s přihlédnutím k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení. Ekonomický užitek není v české účetní legislativě podmínkou pro uznání hmotného majetku v rozvaze.(7)(9)

2.2.2 Prvotní ocenění

Pořizovací náklady dle IAS/IFRS zahrnují:

- cenu pořízení, po odečtení veškerých slev, včetně cla a nevratných daní,
- náklady přímo přiřaditelné a nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek provozu dle záměru vedení,
- odhadnutý náklad na demontáž a přemístění, dále náklady na uvedení místa do původního stavu kde je aktivum umístěno.

Náklady, které nejsou součástí pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení a jsou zahrnuty do nákladu v okamžiku, kdy byly vynaloženy, jsou:

- náklady na otevření nového zařízení,
- náklady na představení nového výrobku nebo služby,
- náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě nebo s novou skupinou zákazníků,
- administrativní a ostatní obecné režijní náklady a
- výpůjční náklady.

Pořizovací cena položek pozemků, budov a zařízení, je cena v penězích k datu vykázání. V případě kdy je platba odložena oproti běžným úvěrovým podmínkám, pak je pořizovací cenou současná hodnota všech budoucích plateb.(6)

Podle české účetní legislativy je způsob oceňování dlouhodobého hmotného majetku a náklady s jeho pořízením související uvedeny v § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jedná se zejména o náklady spojené s pořízením a s následným uvedením dlouhodobého majetku do užívání. Do ocenění se však nezahrnují náklady na demontáž, výdaje na odstranění majetku a náklady na obnovení původních podmínek. Úroky z úvěrů a půjček poskytnuté na pořízení dlouhodobého majetku a naběhlé do data uvedení investice do užívání se účtují na základě rozhodnutí účetní jednotky.(10)

2.2.3 Následné ocenění

Aktiva mohou být podle standardu IAS 16 oceněna dvěma způsoby. Tradičním modelem oceňování pořizovacími náklady, kdy jsou aktiva vykazována v pořizovací ceně snížená o oprávky a kumulované ztráty ze snížené hodnoty, nebo modelem přecenění, který vyžaduje, aby byla aktiva vykazována v reálné hodnotě k datu přecenění, snížená o následné oprávky a následné ztráty ze snížení hodnoty. Model přecenění umožňuje přecenění majetku směrem dolů i nahoru. Přeceněna musí být celá třída konkrétního majetku, ke které majetek patří. Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek majetku. Přecenění by mělo být prováděno každoročně tak, aby se účetní hodnota podstatně nelišila od reálné hodnoty k rozvahovému dni. Časté přecenění není nutné u položek s bezvýznamnými změnami jejich reálné hodnoty. Takové položky mohou být přeceněny pouze jednou za tři až pět let.(4)(7)

Česká účetní legislativa umožňuje pouze tradiční model oceňování pořizovacími náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady k okamžiku uskutečnění účetního případu. U vybraných aktiv a závazků zákon o účetnictví vyžaduje oceňování reálnou hodnotou nebo ekvivalencí k rozvahovému dni. Jedná se například o cenné papíry, deriváty, pohledávky určené k obchodování atd. Podle ustanovení § 27 odst. 2 zákona o účetnictví lze tento majetek a závazky oceňovat reálnou hodnotou i častěji než k rozvahovému dni.(10)

2.2.4 Následné výdaje

Následné výdaje u IAS/IFRS představují výdaje na opravy, udržování a technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv. Účetní jednotka zvýší účetní hodnotu položek pozemků, budov a zařízení o náklady na výměnu v okamžiku, kdy jsou tyto náklady vynaloženy a pokud se očekává, že vyměněná část bude poskytovat přírůstek budoucích užiteků. Části, které jsou nahrazovány, se odúčtují. Nevýznamné výdaje mohou být považovány za opravy a uznány jako náklady v období, ve kterém byly vynaloženy. Náklady na zásadní kontrolu či generální opravu, které se vyskytují v pravidelných intervalech, jsou aktivovány za stanovených podmínek.(1)

Podle české účetní legislativy se opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku účtují do nákladů, pokud se nejedná o technické zhodnocení. Technické zhodnocení je upraveno zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje určitého charakteru (modernizace, rekonstrukce, nástavby, přístavby a stavební úpravy majetku), které se váží ke konkrétnímu majetku a přesahují stanovenou hranici danou zákonem.(24)

2.2.5 Odpisování

Odpisy jsou dle IAS/IFRS systematickou alokací odepsatelné částky aktiva po celou dobu jeho použitelnosti. Výše odpisů dlouhodobých hmotných aktiv závisí na výši pořizovací ceny, na délce doby použitelnosti a na použité metodě odpisování. Při stanovení doby použitelnosti je doporučena zásada opatrnosti, tak aby plánovaná doba používání byla kratší než odhadnutá doba použitelnosti. Účetní jednotka zvolí metody, které nejlépe odrážejí očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užitků obsažených v odpisovaných aktivech. Nejčastěji užívanou metodou je klasický lineární odpis, užívají se také metody zmenšujícího se základu nebo metody založené na výkonnosti aktiva. Doba životnosti a zbytková hodnota aktiv se musí přehodnocovat nejméně jednou ročně. Změny v odhadech doby použitelnosti majetku a změny v odpisové metodě jsou vykazovány jako změny v odhadech podle IAS 8. Pokud je možné rozdělit položku dlouhodobého hmotného majetku na jednotlivé komponenty, pak jsou tyto komponenty odepisovány samostatně po dobu jejich použitelnosti.(6)(4)

Odpisování hmotného majetku podle české účetní legislativy je srovnatelné s IAS/IFRS a řešeno v § 56 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a v Českém účetním standardu č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. je od roku 2009 nově zakotveno ustanovení týkající se stanovení zbytkové hodnoty dlouhodobého majetku při odpisování. Komponentní odpisování je volitelnou možností způsobu odpisování od 1. ledna 2010.(5)(8)

2.3 Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje

Problematickou dlouhodobých aktiv držných k prodeji a ukončenými činnostmi se zabývá IFRS 5. Předmětem standardu IFRS 5 dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje jsou aktiva, která již nejsou určena k používání, a účetní jednotka hodlá ukončit držení těchto

aktiv. Jako aktiva držená k prodeji mohou být klasifikována aktiva dříve používaná a aktiva, která byla zakoupena s úmyslem dalšího prodeje. Aktiva, která jsou držena za účelem prodeje, se oceňují účetní hodnotou nebo reálnou hodnotou, sníženou o odhadnuté náklady prodeje, podle toho, která z uvedených hodnot je nižší.

Kritéria pro rozpoznání aktiv určených k prodeji jsou následující:

- užitek očekávaný z aktiva bude získán prodejem, nikoliv jeho dalším používáním,
- aktivum musí být k dispozici pro prodej,
- prodej musí být vysoce pravděpodobný,
- management společnosti musí mít plán k prodeji, musí být zahájeny kroky k nalezení kupce a zahájeny aktivity, které povedou k prodeji aktiva za cenu, která je blízká jeho reálné hodnotě a
- prodej by měl být ukončen do jednoho roku.(6)

V české účetní legislativě neexistuje obdobná kategorie. Aktiva jsou vykázána a odepisována v rozvaze až do okamžiku jejich vyřazení. (20)

2.4 Leasing

Leasing je smlouva, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po sjednanou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.(4)

Leasing je v rámci IAS/IFRS upraven standardem IAS 17 - Leasing.

V právním řádu ČR není výslovně definován právní předpis, který by leasing upravoval. Ustanovení týkající se leasingu obsahuje obchodní zákoník, občanský zákoník, zákon o daních z příjmu, zákon o DPH nebo zákon o účetnictví.(3)

Podle standardu IAS 17, finanční leasing převádí všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může nebo nemusí být převedeno. Operativní leasing je jiný než finanční leasing, při kterém nedochází k převádění podstatných rizik a užitků. Při posuzování typu leasingu je nutné vycházet z podstaty transakce spíše, než ze smluvních ujednání.(4)

IAS 17 uvádí příklady situací, které vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního:

- na konci nájemní doby je vlastnictví aktiva převedeno na nájemce,

- nájemce má možnost po skončení leasingu odkoupit aktivum za cenu, která bude podstatně nižší než reálná hodnota aktiva k tomuto datu,
- sjednaná doba leasingu je podstatnou částí ekonomické životnosti aktiva,
- po dobu leasingu nájemce uhradí v podstatě celou reálnou hodnotu aktiva,
- při zrušení leasingu nájemce nese pronajímatelovi ztráty spojené se zrušením leasingu,
- zisky nebo ztráty vlivem změny reálné zbytkové hodnoty připadají nájemci,
- pronajatá aktiva jsou tak specifické povahy, že je může pouze nájemce využít bez zásadních úprav,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.(6)

Stejně jako IAS/IFRS rozlišuje česká účetní legislativa dva základní druhy leasingu. Při posuzování typu leasingu je upřednostňována právní forma nad ekonomickou podstatou. Pro splnění podmínky, že se jedná o finanční pronájem je rozhodující, že:

- předmět smlouvy zůstává po dobu jejího trvání ve vlastnictví pronajímatele,
- leasingový nájemce je oprávněn nebo povinen získat předmět smlouvy do svého vlastnictví v jejím průběhu nebo po jejím skončení.

Dalšími typickými znaky finančního leasingu je doba pronájmu, která je podstatnou částí doby životnosti aktiva a nájemce uhradí pronajímateli pořizovací cenu a hodnotu finančních služeb. Pronajímatel přenáší na nájemce rizika spojená s užíváním aktiva a nájemci náleží přínosy spojené s využíváním pronajatého aktiva. Převod finančního leasingu musí být sjednán na konci nájemní doby.(11)

2.4.1 Prvotní uznání finančního leasingu u nájemce

Při zahájení leasingu dle IAS/IFRS nájemce zaúčtuje práva a povinnosti z finančního leasingu jako aktiva a závazky, v částkách, které se rovnají reálné hodnotě najatého majetku, nebo pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontní sazbou implicitní úroková míra. Pokud ji nelze určit, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Hodnota aktiva se zvýší o počáteční přímé náklady vynaložené

nájemcem. Jedná se o přírůstkové náklady, které se vztahují k jednání a uzavření leasingové smlouvy.(4)(6)

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty (minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty) rovnal souhrnu reálné hodnoty pronajatého aktiva a počátečním přímým nákladům pronajímatele.(4)(6)

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce je úroková míra, kterou by nájemce musel zaplatit za podobný leasing nebo pokud ji nelze stanovit tak úroková míra za kterou by byl úročen úvěr pro koupi příslušného aktiva v okamžiku zahájení leasingu.(6)(4)

V české účetní legislativě nájemce zahrne pronajatý majetek pouze do podrozvahové evidence a dále účtuje o jednotlivých splátkách leasingu. V české úpravě na rozdíl od IAS/IFRS nesmí nájemce evidovat předmět finančního leasingu v rozvaze. Pro finanční leasing je doba zahájení definována jako doba, kdy byl předmět leasingu přenechán nájemci v souladu se smlouvou ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Od tohoto data se počítají lhůty stanovené zákonem o daních z příjmů a časově se rozlišují náklady související s leasingem.(3)(11)

2.4.2 Následné ocenění a účtování finančního leasingu u nájemce

Při následném ocenění podle IAS/IFRS se leasingové splátky rozdělí mezi splátku závazku a finanční náklady. Finanční náklady se alokují do jednotlivých období během doby leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková sazba u zbývajícího závazku.(4)

V průběhu finančního leasingu podle české účetní legislativy vede nájemce užívané aktivum v podrozvahové evidenci a informace o tomto aktivu a další skutečnosti týkající se finančního leasingu uvede v příloze k účetní závěrce. Účtování finančního leasingu vyplývá ze smlouvy mezi nájemcem a pronajímatelem.(11)

2.4.3 Odpisování

Odpisy u odpisovaných najatých aktiv by měly být konzistentní s odpisy, které se používají pro vlastní aktiva v souladu s IAS 16 a IAS 38 dle IAS/IFRS. Pokud

neexistuje dostatečná jistota, že na nájemce přejde vlastnické právo na konci doby trvání leasingu, musí být aktivum plně odepsáno během doby leasingu nebo doby použitelnosti, podle toho, která z dob je kratší. Nájemce také ke každému datu závěrky musí posoudit, zda aktivum nemá sníženou hodnotu.(13)

V § 28 odst. 3 zákona o účetnictví je stanoveno, že pronajatý majetek odpisuje účetní jednotka, která ho poskytla jiné osobě na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely zákona o účetnictví rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, pokud je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.(23)

2.4.4 Operativní leasing u nájemce

Leasingové platby se účtují rovnoměrně do nákladů po dobu leasingového vztahu, pokud není vhodná jiná alokační báze. V rozvaze jsou uznány pouze časově rozlišené platby z operativního leasingu.

Příjem z pronájmu podle české účetní legislativy se stejně jako u IAS/IFRS vykazuje rovnoměrně po celou dobu trvání nájmu.(13)

2.5 Snížení hodnoty aktiv

Standard IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv se použije pro testování znehodnocování budov, pozemků a zařízení, nehmotných aktiv, podílů v dceřiných a přidružených podnicích, podílů na společném podnikání a goodwillu. Standard se nevztahuje na zásoby, aktiva vyplývající ze stavebních smluv, odložená daňová aktiva, aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků, finanční aktiva dle IAS 39, investic do nemovitostí, které jsou oceňovány v reálné hodnotě dle IAS 40, na biologická aktiva, odložené náklady na akvizici a nehmotná aktiva vzniklá ze smluvních práv pojistitele podle pojistných smluv spadající do působnosti IFRS 4 Pojistné smlouvy.(4)(6)

Obecné požadavky týkající se postupu tvorby a použití opravných položek všech skupin majetku jsou řešeny v § 55 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Český účetní standard č. 005 - Opravné položky obsahuje konkrétní ustanovení upravující tvorbu opravných položek k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, zásobám, ke krátkodobému finančnímu majetku a k pohledávkám.(25)(26)

2.5.1 Účetní zachycení

Standard IAS 36 obsahuje dva obecné požadavky, kdy je nutné provádět test snížení hodnoty:

- Účetní jednotka musí k rozvahovému dni stanovit, zda existuje náznak, že by mohlo dojít k znehodnocení hodnoty aktiva. Test snížení hodnoty se provádí pouze tehdy, pokud se takové náznaky vyskytly.
- Bez ohledu zda náznak znehodnocení aktiva existuje, musí účetní jednotka ročně testovat na znehodnocení nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti, nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána a goodwill pořízený podnikovou kombinací. Test lze provádět kdykoli během účetního roku, pravidelně v danou dobu.

Pokud se vyskytnou náznaky snížení hodnoty, účetní jednotka odhadne zpětně ziskatelnou částku² daného aktiva. Pokud je zpětně ziskatelná částka aktiva nižší než jeho účetní hodnota, musí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva na jeho zpětně ziskatelnou částku. Ztráta ze snížení hodnoty se vykáže ve výsledovce. Výjimkou je situace, kdy je aktivum vedeno v přeceněné částce. Ztráta ze snížení hodnoty pak snižuje přírůstek (fond) z přecenění ve vlastním kapitálu až do jeho vyčerpání. Po vyčerpání fondu z přecenění se ztráta ze snížení hodnoty aktiva účtuje výsledkově.(4)(6)

Opravné položky se vytvářejí k majetku pouze v případech snížení ocenění majetku v účetnictví na základě inventarizace. Opravné položky se vytvářejí v případě, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalé nebo snížení není vyjádřeno jiným způsobem (například reálnou hodnotou). V případě trvalého snížení ocenění majetku se snížení vykáže na vrub nákladů. Vytvořená opravná položka snižuje hodnotu příslušného majetku (aktiva) a v rozvaze se vykazuje ve sloupci korekce. Opravné položky představují nepřímou změnu ocenění majetku.(25)(26)

² Zpětně ziskatelná částka je vyšší ze dvou částek: reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem a hodnoty s užívání daného aktiva.

2.6 Zásoby

Oblast zásob je upravena standardem IAS 2 - Zásoby. Zásoby jsou standardem definovány jako:

- aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání,
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji,
- aktiva ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Standard IAS 2 – Zásoby se vztahuje na všechny zásoby s výjimkou nedokončené výroby vyplývající ze stavebních smluv včetně dlouhodobých smluv o poskytování služeb, finančních nástrojů a biologických aktiv vztahujících se k zemědělské aktivitě.(6)

Česká účetní legislativa neobsahuje žádné všeobecné definice zásob, jednotlivé položky zásob jsou popsány v rámci obsahového vymezení ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.(19)

2.6.1 Oceňování

Zásoby jsou podle standardu IAS 2 oceňovány v pořizovací ceně nebo v čisté realizovatelné hodnotě je-li nižší. Čistá realizovatelná hodnota je prodejní cena snižená o dodatečné náklady potřebné k dokončení a o odhadované odbytové náklady. Při následném zvýšení hodnoty zásob, které byly předtím odepsány, je požadováno zpětné navýšení účetní hodnoty. Maximálně do výše původního odpisu.(20)

Podle české účetní legislativy jsou zásoby oceňovány v pořizovacích cenách nebo vlastními náklady. Při bezplatném pořízení, nebo pokud nelze určit vlastní náklady zásob, může být použita reprodukční pořizovací cena. Dočasné snížení hodnoty zásoby je řešeno pomocí opravných položek. Odpisy zásob se provádějí při trvalém snížení hodnoty zásob.(19)

2.7 Výnosy

Standard IAS 18 - Výnosy, definuje výnosy jako hrubé přírůstky ekonomických užitků, které vznikají běžnými činnostmi jednotky, pokud tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu a nevznikly příspěvkem vlastníků. Standard IAS 18 se vztahuje na

výnosy vyplývající z prodeje zboží a z poskytování služeb, na výnosy ze smluv o zhotovení, kde je účetní jednotka v pozici dodavatele a tyto výnosy nespádají pod dikci IAS 11 – Smlouvy o zhotovení a na výnosy z užití aktiv jinými subjekty, z něhož vznikají úroky, licenční poplatky nebo dividendy.(4)

Česká účetní legislativa se zabývá účtováním výnosů v Českém účetním standardu č. 019 - Náklady a výnosy. V české účetní legislativě neexistuje dobře vypracovaná definice výnosů, postupuje se podle právní formy transakce. Výnos je vykázán k datu odeslání zboží nebo k datu poskytnutí služby.(20)

2.7.1 Oceňování

Výnosy se podle standardu IAS 18 oceňují v reálné hodnotě přijaté úhrady ve formě hotovosti nebo hotovostních ekvivalentů. Tato částka zohledňuje částky obchodních slev, množstevních rabatů a slev za včasné plnění poskytnuté účetní jednotkou. Z částky výnosů jsou vyloučeny částky získané jménem třetích stran např. daně z prodeje, daně ze zboží a služeb a daně z přidané hodnoty. Při poskytnutí bezúročného úvěru kupujícímu nebo při poskytnutí úvěru s úrokovou mírou nižší než je tržní úroková míra, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové míry.(4)

Česká účetní legislativa se oceňováním výnosů nijak detailně nezabývá, ocenění je často stejné jako u IAS/IFRS. Diskontování na současnou hodnotu není podle české účetní legislativy povoleno. Výjimkou jsou smluvní úroky vyhrazené ve smlouvě.(18)(20)

2.7.2 Uznání výnosů z prodeje zboží

Standard IAS 18 definuje podmínky pro uznání výnosů z prodeje zboží následujícím způsobem:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a užitky z vlastnictví zboží,
- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí,

- účetní jednotce nezůstala žádná kontrola nad zbožím,
- vzniklé náklady nebo náklady, které u transakce teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Ponechá-li si účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a případ se nezachycuje jako výnos. Ve standardu IAS 18 jsou uvedeny příklady situací, při nichž si účetní jednotka ponechává významná rizika a užitky spojené s vlastnictvím. Jedná se například o situaci, kdy je zboží dodáno s podmínkou instalace, přičemž instalace je ve smlouvě významnou složkou a účetní jednotka ji doposud nedokončila.(4)

Uznání výnosů je v české účetní legislativě založeno na právním přechodu, ne na přechodu rizik a užitků.(18)

2.7.3 Uznání výnosů z poskytování služeb

Výnosy z prodeje služeb se uznají pokud:

- lze částku výnosů spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že účetní jednotka má ekonomické užitky spojené s transakcí,
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě určit stupeň dokončení transakce a
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení jsou spolehlivě oceněny.

Pro stanovení stupně dokončení transakce se používá metoda procenta dokončení. Podle této metody se výnosy vykazují v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Standard IAS 18 identifikuje jednotlivé složky transakce podle ekonomické podstaty transakce, a na tyto složky jsou aplikována kritéria pro vykazování výnosů.(4)

Uznání výnosů z poskytování služeb v české účetní legislativě dochází v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování nebo po dokončení transakce. Metoda procenta dokončení se nepoužívá.(18)

2.8 Smlouvy o zhotovení

Smlouvy o zhotovení jsou upraveny samostatným standardem IAS 11 – Stavební smlouvy. Jedná se o smlouvy, které jsou sjednány za účelem konstrukce aktiva nebo souboru aktiv, které jsou úzce propojeny či spolu úzce souvisejí z hlediska návrhu, technologie a funkce, účelu nebo užívání. Standard rozlišuje dva druhy smluv o zhotovení:

- smlouvy za pevnou cenu a
- smlouvy za náklady plus přírůžku.

Výnosy ze zakázky mají odrážet skutečné, zasloužené tržby. Nikoliv částky, které byly fakturovány nebo inkasovány. Pro vykazování výnosů se používají tři základní metody:

- metoda procenta dokončení,
- metoda nulového zisku a
- metoda okamžitého vykazování očekávaných ztrát.(6)

V případě, že lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, účetní jednotka vykáže výnosy a náklady související se stavební smlouvou jako výnosy a náklady podle stupně dokončenosti (rozpracovanosti) k rozvahovému dni. Spolehlivý odhad vyžaduje spolehlivý odhad stupně dokončení budoucích nákladů a úhrad od odběratele. Stupeň rozpracovanosti je potřeba určit metodou, která nejspolehlivěji ocení provedenou práci, např. podíl dosud vynaložených nákladů k odhadu celkových nákladů.

Mezi náklady, které jednoznačně lze zařadit mezi náklady na zakázku jsou:

- náklady na práci na staveništi, náklady stavebního dohledu,
- náklady na materiál spotřebovaný na stavbě,
- odpisy zařízení, které jsou při stavbě využívány,
- náklady na přepravu zařízení a materiálu na stavbu,
- nájemné za zařízení používané na stavbě,
- náklady na návrh a technickou podporu, přímo související se zakázkou,
- odhadované náklady na budoucí opravy a práce v záruční době,
- nároky třetích stran (subdodavatelů apod.).(6)

Za náklady na zakázku nelze uznat správní režii, odbytovou režii, náklady na výzkum a vývoj a odpisy zařízení, které nejsou na konkrétní zakázce využívány. Jediná možnost

uznání těchto nákladů vyplývá ze smlouvy s odběratelem, kde by bylo uvedeno, že tyto náklady uhradí odběratel.(6)

Pokud je pravděpodobné, že celkové náklady předmětu stavební smlouvy překročí celkové výnosy ze stavební smlouvy, očekávaná ztráta se zahrne okamžitě do nákladů.(6)

Česká účetní legislativa nedefinuje stavební smlouvy samostatně. Náklady související se stavebními smlouvami jsou rozeznány jako ostatní výrobní náklady. Rozpracovanost se zvyšuje s postupem smluvních prací hodnocených obvykle přímými výrobními náklady, výrobní režii a je možné zohlednit i správní režii. Náklady a výnosy se účtují na akruální bázi. Metoda procenta rozpracovanosti není v české účetní legislativě možná, výnosy jsou uznány na základě dohodnutých termínů, po dokončení jednotlivých fází výstavby nebo po finálním dokončení výstavby. Očekávanou ztrátu lze vykazovat jako obecnou rezervu nebo zvláštní rezervu na rozpracovanost.(18)

2.9 Daně ze zisku

Problematikou daní ze zisku se zabývá standard IAS 12 – Daně ze zisku. Splatná daň představuje částku zaplacenou za daňové období. Tato částka vychází z daňového základu a stanovené sazby daně z příjmů. Splatná daň je vykazována jako závazek běžného období. Odložená daň je daň splatná nebo uplatitelná v budoucích obdobích, vztahuje se k dočasným rozdílům vyplývajícím z jiného účetního a daňového pojetí aktiv a závazků.(2)

2.9.1 Rozpoznání odloženého daňového závazku a aktiva

Jako odložený daňový závazek by měly být vykázány veškeré přechodné rozdíly, u nichž se očekává, že v budoucnu zvýší zdanitelný zisk, s výjimkou případu, kdy odložený daňový závazek vzniká z přechodného rozdílu, který souvisí s prvotním vykázáním goodwillu. Odloženou daňovou pohledávku, účetní jednotka vykáže ze všech přechodných rozdílů, u nichž se očekává, že v budoucnu sníží zdanitelný zisk. Nelze vykázat odložený daňový závazek nebo pohledávku pokud vzniknou z úvodního rozpoznání aktiva nebo pasiva v transakci, která není podnikovou kombinací a v čase transakce neovlivní ani účetní ani zdanitelný zisk.(18)

V české účetní legislativě odložený daňový závazek představuje tvorbu finančního zdroje v běžném období na vrub nákladů, který je tvořen v daňově příznivém období. Odložená daňová pohledávka naopak odčerpává finanční zdroje ve prospěch daňových nákladů v daňově nepříznivém období. Odložený daňový závazek vznikající z přechodných rozdílů se účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce se účtuje pouze za předpokladu dosažení dostatečného zisku v budoucích letech.(3)

2.9.2 Daňové sazby

IAS/IFRS vyžaduje ocenění odloženého daňového závazku (pohledávky) sazbami daně, které se očekávají v době, kdy bude závazek uhrazen nebo pohledávka realizována. Sazby daně by měly být k rozvahovému dni stanoveny plně nebo v podstatné míře zákonem.(18)

Výpočet odložené daně podle české účetní legislativy upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb., podle které je nutné použít závazkovou metodu založenou na rozvahovém přístupu. Při závazkové metodě se použije sazba daně platná v období, ve kterém bude daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. V případě kdy tato sazba daně není známa, použije se sazba daně platná v následujícím období.(3)

3. CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Společnost, která byla vybrána pro aplikaci požadavků IAS/IFRS je společnost s ručením omezeným, která vznikla dne 8.12.1994. Hlavním předmětem její činnosti je poradenská, konzultační a montážní činnost v oboru distribučních a rozvodných sítí. Organizační strukturu společnosti tvoří vedení společnosti a technické oddělení. Počet stabilních technických a odborných pracovníků v hlavním pracovním poměru je 32. Zajišťují projektování, výstavbu, rekonstrukce, opravy, servis a údržbu v oblasti distribučních a rozvodných sítí. Servis a služby poskytované společností:

- analýzy sítí – měření napětí, proudu, frekvence, činného a jalového výkonu, účinníku apod.,
- poradenská činnost při návrhu rozvaděčových skříní,
- odborná pomoc při návrhu, projekci, provozních zkouškách a měření kompenzačních rozvaděčů,
- vypracování projektové dokumentace,
- operativní řešení provozních problémů či havárií na rozvodných zařízení s následným vyhodnocením předložením návrhu nápravných opatření,
- teoretické či praktické zaškolení obsluhy a údržby rozvaděčů na místě provozu před uvedením do provozu,
- technická podpora při spouštění a zkušebním provozu,
- dodání výrobní dokumentace v datové formě a
- příprava zakázky v terénu.

Hlavním cílem společnosti je vysoká kvalita při realizaci zakázek a poskytování služeb. Kvalita prováděných prací je nutností a strategií v podnikání společnosti.

3.1 Struktura aktiv a pasiv

Majetek společnosti je tvořen dlouhodobým majetkem, oběžnými aktivy a ostatními aktivy. Dlouhodobý majetek společnosti tvoří dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří ve společnosti pouze kancelářský software. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří přístroje a zařízení, drobné nářadí, osobní automobily, notebooky a osobní počítače. Společnost eviduje

k 31.12.2010 dlouhodobý majetek ve výši netto 1 504 tis. Kč. Oběžná aktiva společnosti tvoří zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Zásoby společnosti tvoří pouze nedokončená výroba, která představuje stav rozpracovaných zakázek k 31.12.2010. Krátkodobé pohledávky představují pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky za společníky, daňové pohledávky, poskytnuté zálohy a jiné pohledávky. Krátkodobý finanční majetek tvoří peníze a účty v bankách. Oběžná aktiva společnosti jsou ve výši 61 922 tis. Kč. Ostatní aktiva společnosti tvoří položky časového rozlišení, náklady příštích období a příjmy příštích období. Ostatní aktiva jsou ve výši 391 tis. Kč. Největší podíl na aktivech mají oběžná aktiva. Jedná se o 97 % podíl z celkových aktiv. Zásadní podíl na oběžných aktivech mají pohledávky za společníky a pohledávky z obchodních vztahů. Podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech je minimální, ve výši 2 %. Ostatní aktiva se na celkové výši aktiv podílí pouze 1 %.

Základní kapitál společnosti je výši 100 tis. Kč. V průběhu let nedošlo k jeho navýšení. Zákonný rezervní fond je ve výši 10 tis. Kč, tato výše splňuje zákonem požadovanou hranici. Na konci roku 2010 společnost vykázala neuhrazenou ztrátu minulých let ve výši 3 750 tis. Kč. Výsledek hospodaření za běžné období je ve výši 11 545 tis. Kč. Vlastní kapitál společnosti k 31.12.2010 je ve výši 7 905 tis. Kč. V dlouhodobých závazcích společnost vykázala pouze odložený daňový závazek ve výši 38 tis. Kč. Krátkodobé závazky obsahují závazky z obchodních vztahů, závazky ke společníkům a zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky a dotace, krátkodobé přijaté zálohy, dohadné účty pasivní a jiné závazky. Krátkodobé závazky společnosti k 31.12.2010 jsou ve výši 55 836 tis. Kč. Největší podíl na krátkodobých závazcích mají krátkodobé přijaté zálohy. V ostatních pasivech jsou vykázány pouze výdaje příštích období ve výši 38 tis. Kč. Ve struktuře pasiv převládá ve velké míře podíl cizího kapitálu nad vlastním kapitálem.

3.2 Vývoj výsledku hospodaření

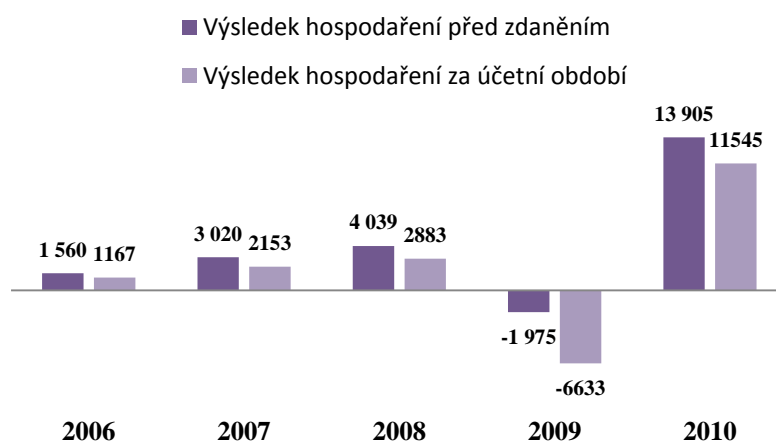
Rok 2006 byl rokem dokončení zásadních restrukturalizačních změn. Společnost se stala dceřinou společností tuzemské akciové společnosti, která se stala majoritním vlastníkem společnosti. Toto spojení se stalo přínosem v získání přístupu k významným zakázkám a mělo zásadní vliv na rozvoj společnosti a růst výsledku hospodaření

v následujících letech. Společnost postupně rozšiřovala své aktivity, a to nejen v tuzemsku, ale také v zahraničí. Od roku 2006 společnost začala poskytovat pravidelnou poradenskou a konzultační činnost, technickou podporu a servis jak tuzemským tak zahraničním společnostem. V roce 2009 byla zahájena implementace požadavků normy OHSAS 18001 a současně s tím revize celého řízení, který bude dále prezentován jako integrovaný systém řízení. Bude v sobě zahrnovat požadavky norem ISO 9001, Environmentu ISO 14001, BOZP OHSAS 18001.

Následující graf zobrazuje vývoj výsledku hospodaření společnosti v těchto zásadních letech. Z grafu je patrný postupný růst výsledku hospodaření v letech 2006 až 2008. V roce 2009 společnost hospodařila se ztrátou. Podíl na záporném výsledku hospodaření měly náklady, zejména náklady na služby a osobní náklady. V průběhu roku se společnosti nepodařilo včas reagovat a tyto náklady snížit. Na záporném výsledku hospodaření se taktéž podílel záporný finanční výsledek hospodaření. Finanční náklady převýšily finanční výnosy. Po odčtení daní se společnost dostala do ztráty ve výši 6 633 tis. Kč. Splatná daň za rok 2010 byla vykázána ve výši 4 642 tis. Kč. Podle mých informací se jednalo o daň zaplacenou v zahraničí.

Rok 2010 byl pro společnost nejúspěšnějším rokem, výsledek hospodaření několikanásobně předčil výsledky hospodaření v minulých letech. Díky rozšíření stávajícího počtu zaměstnanců, společnost mohla realizovat více zakázek a navýšit tržby za služby. Na výši celkových tržeb se v roce 2010 také podílely tržby za prodané zboží a tržby za prodej materiálu. Zásadní vliv na výši výsledku hospodaření měly také náklady na služby, které se s růstem tržeb nezvyšovaly. Společnosti se naopak podařilo tyto náklady oproti předcházejícímu roku snížit. Na výši výsledku hospodaření se podílel i kladný finanční výsledek hospodaření ve výši 2 057 tis. Kč. Finanční výnosy převýšily finanční náklady.

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2006 – 2010 (v tis. Kč)



4. APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA VÝKAZY VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Požadavky IAS/IFRS budou aplikovány na výkazy společnosti sestavené k 31.12.2010, konkrétně na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Informace potřebné k analýze dat, byly zjištěny z účetní závěrky, z přílohy této účetní závěrky, z obrátové předvahy, účetního deníku a z dalších interních informací a dokumentů společnosti. Účetní závěrka společnosti se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31.12.2010. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty podle české účetní legislativy jsou součástí přílohy B.

4.1 Nehmotná aktiva

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří ve společnosti pouze kancelářský software, který účetní jednotka zakoupila. Nepodílela se na jeho vytvoření a ani jí nevznikly vlastní náklady na jeho implementaci. Společnost ve své vnitřní směrnici člení nehmotný majetek na drobný nehmotný majetek, jehož pořizovací cena je v rozmezí od 3 tis. do 60 tis. Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok a na dlouhodobý nehmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší jak 60 tis. Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Kancelářský software byl pořízen v roce 2009 a zařazen do drobného nehmotného majetku v pořizovací ceně 50 tis. Kč. Doba odepisování se stanovuje na základě předpokládané délky používání. U tohoto softwaru byla doba použitelnosti stanovena na dva roky. Odpisy softwaru za rok 2010 jsou ve výši 29 tis. Kč.

Aby mohlo být aktivum uznáno podle standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva, je nutné, aby splňovalo určitá kritéria. Nehmotné aktivum se uzná, pokud je identifikovatelné, ovladatelné a přinese účetní jednotce ekonomický prospěch. Software tato kritéria splňuje. Jedná se o nehmotné aktivum podle IAS 38 s konečnou dobou životnosti. Na základě konzultace se správcem sítě, bude účetní jednotka používat software shodně s dobou použitelnosti stanovenou v odpisovém plánu, v takovém případě není nutné stanovit novou dobu použitelnosti. Software vykázaný společností splňuje výše uvedená kritéria a může být podle IAS/IFRS vykázán v nezměněném stavu.

4.2 Hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří ve společnosti pozemky, samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Celková hodnota dlouhodobého hmotného majetku společnosti k 31.12.2010 je ve výši netto 1 483 tis. Kč. Společnost vlastní dva pozemky. Pozemky jsou dlouhodobým hmotným majetkem, který se neodepisuje. Hodnota pozemků je ve výši 15 tis. Kč. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí tvoří zejména přístroje, zařízení, nářadí a automobily, které nebyly pořízeny formou finančního leasingu. Netto hodnota tohoto majetku je ve výši 1 468 tis. Kč. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se v rozvaze evidují v hodnotě vyšší než 3 tis. Kč a s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Ve své vnitřní směrnici společnost tento majetek člení podle výše pořizovací ceny na dlouhodobý hmotný majetek a na dlouhodobý drobný majetek. Dlouhodobý drobný majetek je takový majetek, jehož pořizovací cena se pohybuje v rozmezí od 3 do 40 tis. Kč, nad 40 tis. Kč je pak evidovaný dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek je odpisován rovnoměrně. Doba použitelnosti se stanovuje na základě skutečné doby použitelnosti stejně jako u nehmotného majetku.

Z hlediska standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení je nutné posoudit, zda hmotný majetek společnosti splňuje podmínky pro vykázání podle tohoto standardu. Zejména posoudit dobu použitelnosti jednotlivých položek dlouhodobého majetku, stanovit zbytkovou hodnotu u majetku, u kterého se předpokládá prodej na konci doby jeho použitelnosti a posoudit, zda některý majetek evidovaný na účtu 501 – spotřeba drobného majetku má dobu použitelnosti delší než jeden rok. Dále je nutné ověřit, zda u některého aktiva je stanoven plán prodeje, a zda má společnost majetek pořízený formou finančního leasingu.

Doba použitelnosti u jednotlivých aktiv je posuzována samostatně na základě jejich předpokládané doby použitelnosti. Z toho důvodu není potřeba stanovit novou dobu použitelnosti aktiv a nově stanovit odpisy. Doba použitelnosti se ve společnosti stanovuje způsobem, který je v souladu s IAS/IFRS. Odhadovaná zbytková hodnota není ve společnosti používána, odpisy jsou vypočítány tak, aby bylo aktivum odepsáno na nulovou hodnotu. Zbytková hodnota byla nově stanovena u osobních automobilů, notebooků, přístrojů a zařízení, u kterých společnost předpokládá prodej na konci jejich

dobu použitelnosti. Nenastane-li nic neočekávaného a nezmění-li se odhady dob použitelnosti a odhady zbytkových hodnot, pak bude realizován výnos spojený s prodejní cenou a zároveň bude při vyřazení odúčtována jejich zůstatková (zbytková) hodnota. Na konci každého roku musí společnost tuto dobu použitelnosti a stanovenou zbytkovou hodnotu přezkoumat, aby odpovídali skutečnému stavu. U ostatních položek aktiv společnost nepředpokládá jejich prodej, plánuje si je ponechat až do doby jejich úplného opotřebení.

Drobný majetek zaúčtovaný do nákladů a evidovaný na zjednodušených kartách obsahuje drobné nářadí, mobilní telefony a osobní automobil pořízený formou finančního leasingu. Drobné nářadí je používáno zaměstnanci při každodenní práci. U tohoto drobného nářadí nelze stanovit dobu použitelnosti delší než jeden rok. Nářadí je často používáno, rychle se opotřebovává a často nově pořizuje. Z toho důvodu nebude toto nářadí aktivováno do rozvahy společnosti. Mobilní telefony společnost nakoupila za zvýhodněné ceny v rámci věrnostního programu. Aktivace těchto částek by neměla zásadní vliv na celkovou hodnotu majetku. Z toho důvodu nebudou ani tyto mobilní telefony aktivovány do rozvahy společnosti. Osobní automobil pořízený formou finančního leasingu upravuje standard IAS 17 – Leasing. Vykazování finančního leasingu podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS je značně odlišné. Úprava z české účetní legislativy na úpravu podle IAS/IFRS je náročná a bude předmětem řešení v následující kapitole.

V případě, že by společnost plánovala v následujícím období prodej svého dlouhodobého aktiva, postupovala by podle úprav uvedených ve standardu IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje. Společnost však žádný takový plán prodeje pro své dlouhodobé aktiva nestanovila. Jednotlivé položky majetku budou nadále vedeny v majetku společnosti a odepisovány podle svého odpisového plánu beze změny.

V následující tabulce je uvedeno shrnutí úprav odpisů, které vznikly na základě nově stanovené zbytkové hodnoty u aktiv společnosti.

Tabulka 3: Shrnutí úprav odpisů dlouhodobého hmotného majetku (v Kč)

Položka aktiv	Pořizovací cena	Zbytková hodnota	Odepsatelná částka	Roční odpis vykázaný k 31.12.2010	Roční odpis přepočítaný k 31.12. 2010	Rozdíl do HV
Notebook ThinkPad R60	45 000,00	4 000,00	41 000,00	11 256,00	10 260,00	-996,00
Notebook ThinkPad R60	45 000,00	4 000,00	41 000,00	11 256,00	10 260,00	-996,00
Notebook ThinkPad R60	45 000,00	4 000,00	41 000,00	11 256,00	10 260,00	-996,00
Osobní auto. Škoda Fab.	120 000,00	50 000,00	70 000,00	30 000,00	17 508,00	-12 492,00
Osobní auto. Škoda Oct.	455 000,00	110 000,00	345 000,00	113 760,00	86 256,00	-27 504,00
Osobní auto. Renault Traf.	418 474,79	100 000,00	318 474,79	104 628,00	79 620,00	-25 008,00
Čistič vysokotlaký	62 375,00	5 000,00	57 375,00	9 360,00	8 613,00	-747,00
Svářečka LORCH	81 570,00	9 000,00	72 570,00	10 880,00	9 680,00	-1 200,00
Měřicí přístroj FLUKE	40 850,00	3 000,00	37 850,00	3 408,00	3 156,00	-252,00
Notebook ThinkPad R61	18 200,00	1 000,00	17 200,00	6 072,00	5 736,00	-336,00
Notebook ThinkPad R500	28 727,00	2 000,00	26 727,00	9 576,00	8 916,00	-660,00
PC DELL Vostro	23 100,00	1 800,00	21 300,00	7 704,00	7 104,00	-600,00
PC DELL Vostro	23 100,00	1 800,00	21 300,00	7 704,00	7 104,00	-600,00
Notebook ThinkPad	26 549,00	2 000,00	24 549,00	8 856,00	8 184,00	-672,00
Notebook Esprimo	26 025,00	2 000,00	24 025,00	2 892,00	2 672,00	-220,00
Dutinoměr Interapid	32 918,80	2 300,00	30 618,80	10 976,00	10 208,00	-768,00
Vodováha magnetická	30 508,92	3 000,00	27 508,92	6 360,00	5 735,00	-625,00
Celkem	1 522 398,51	304 900,00	1 217 498,51	365 944,00	291 272,00	-74 672,00

4.3 Leasing

Společnost pořídila formou finančního leasingu osobní automobil Škoda Octavia. Náležitosti leasingové smlouvy:

- doba trvání leasingové smlouvy činí 36 měsíců,
 - začátek smluvní doby leasingu 30. 4. 2007,
 - poslední leasingová splátka splatná 30. 3. 2010,
-
- cena bez daně celkem 545 446,00 Kč,
 - DPH 19 % 103 634,80 Kč,
 - cena vč. DPH 649 080,80 Kč,
 - kupní cena předmětu leasingu 1 000 Kč,
 - DPH 19% 190 Kč,
 - cena vč. DPH 1 190 Kč,
 - mimořádná leasingová splátka 163 633,50 Kč,
 - DPH 19% 31 090,40 Kč,
 - pojistné předmětu leasingu 20 225,88 Kč.

Osobní automobil byl předán ve stavu způsobilém obvyklému užívání v květnu roku 2007.

4.3.1 Zachycení finančního leasingu podle ČÚL

Po dobu trvání leasingové smlouvy společnost účtovala o úhradě splátek nájemného a o rozpuštění časového rozlišení do nákladů ve výši poměrné části mimořádné splátky. Osobní automobil je veden na podrozvahovém účtu 752 – Majetek na leasing. Závazek z leasingu je uveden na podrozvahovém účtu 753 – Závazek z leasingu. V podrozvahové evidenci společnost zachycuje především využívání cizího majetku, ke kterému nemá vlastnické právo.

Poměrná výše nákladů spojených s leasingem se vypočte následujícím způsobem:

$$(cena\ leasingu - zůstatková\ cena) / počet\ splátek$$

Cena leasingu = 194 724 + 20 225,88 + (36 * 16 818,26) + 1 190 = 821 597,24 Kč včetně DPH.

Náklady na měsíc = (821 597,24 – 1 190) / 36 = 22 789,09 Kč.

Po rozdělení této částky dobou pronájmu (36 měsíců) připadá na jeden měsíc poměrná část nájemného 22 789,09 Kč. Za rok 2007 bylo v nákladech uplatněno 22 789,09 * 9 = 205 101,81 Kč v letech 2008 a 2009 následně po 22 789,09 * 12 = 273 469,08 Kč a na rok 2010 zbývá částka 68 367,27 Kč.

Leasingová smlouva byla řádně ukončena v březnu 2010. Společnost účtovala o pořízení předmětu leasingu v dohodnuté kupní ceně. Osobní automobil odkoupený za 1000 Kč bez DPH byl zaúčtován do drobného hmotného majetku přes účet 501 – Spotřeba materiálu.

4.3.2 Zachycení finančního leasingu podle IAS/IFRS

Podle standardu IAS 17 mají být transakce a události zaúčtovány a vykázány v souladu s jejich podstatou a finanční skutečností, a nikoliv pouze v souladu s právní formou. Z podmínek uvedených v leasingové smlouvě vyplývá, že všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím automobilu jsou převedeny na společnost a po skončení leasingové smlouvy přechází osobní automobil do vlastnictví společnosti. Posuzovaná

smlouva naplňuje definici finančního leasingu. Společnost tedy zahrne předmět leasingu do svého majetku a závazků v rozvaze.

Společnost vykáže v rozvaze aktivum a zároveň závazek v částce reálné hodnoty aktiva na počátku leasingu nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb v částce, která je nižší. Leasingové splátky jsou rozděleny na úrok, snížení závazku vůči leasingové společnosti a na ostatní související náklady. Pojistné předmětu leasingu není součástí minimálních leasingových plateb. Podle standardu je aktivum odepisováno nájemcem po celou dobu jeho životnosti bez ohledu na dobu trvání leasingu.

Výchozím zadáním pro přepočet leasingu je leasingová smlouva a splátkový kalendář. Splátkový kalendář je uveden v příloze C. Pro výpočet současné hodnoty leasingových splátek se používá implicitní úroková míra nebo přírůstková úroková míra nájemce, kterou je úročen podobný leasing. Pokud nelze úročení podobného leasingu zjistit, použije se sazba, kterou by byl úročen úvěr od banky, který by společnost získala na pořízení osobního automobilu v okamžiku zahájení leasingu. Přírůstková úroková míra byla stanovena na základě podnikatelského úvěru, který měla v té době společnost. Úroková míra byla určena ve výši 12,5 %. Vypočítanou současnou hodnotu splátek je nutné porovnat s reálnou hodnotou aktiva.

K výpočtu současné hodnoty plateb (PV-Present value) se využije následující vzorec:

$$PV = \sum \frac{P}{(1 + i)^n}$$

P – jsou jednotlivé leasingové platby,

i – je úroková míra,

n – je počet plateb. (1)

Tabulka 4: Současná hodnota leasingových plateb (v Kč)

Počet splátek	Splatnost	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
0	30.4.2007	194 724,00	x	194 724,00
0	30.4.2007	16 818,26	x	16 818,26
1	30.5.2007	16 818,26	1,0104	16 644,88
2	30.6.2007	16 818,26	1,0209	16 473,28
3	30.7.2007	16 818,26	1,0316	16 303,45
4	30.8.2007	16 818,26	1,0423	16 135,37
5	30.9.2007	16 818,26	1,0532	15 969,03
6	30.10.2007	16 818,26	1,0642	15 804,40
7	30.11.2007	16 818,26	1,0752	15 641,47
8	30.12.2007	16 818,26	1,0864	15 480,22
9	30.1.2008	16 818,26	1,0978	15 320,63
10	29.2.2008	16 818,26	1,1092	15 162,68
11	30.3.2008	16 818,26	1,1207	15 006,37
12	30.4.2008	16 818,26	1,1324	14 851,66
13	30.5.2008	16 818,26	1,1442	14 698,55
14	30.6.2008	16 818,26	1,1561	14 547,02
15	30.7.2008	16 818,26	1,1682	14 397,05
16	30.8.2008	16 818,26	1,1803	14 248,63
17	30.9.2008	16 818,26	1,1926	14 101,73
18	30.10.2008	16 818,26	1,2051	13 956,36
19	30.11.2008	16 818,26	1,2176	13 812,48
20	30.12.2008	16 818,26	1,2303	13 670,08
21	30.1.2009	16 818,26	1,2431	13 529,15
22	28.2.2009	16 818,26	1,2561	13 389,67
23	30.3.2009	16 818,26	1,2691	13 251,64
24	30.4.2009	16 818,26	1,2824	13 115,02
25	30.5.2009	16 818,26	1,2957	12 979,82
26	30.6.2009	16 818,26	1,3092	12 846,00
27	30.7.2009	16 818,26	1,3229	12 713,57
28	30.8.2009	16 818,26	1,3366	12 582,50
29	30.9.2009	16 818,26	1,3506	12 452,79
30	30.10.2009	16 818,26	1,3646	12 324,41
31	30.11.2009	16 818,26	1,3788	12 197,35
32	30.12.2009	16 818,26	1,3932	12 071,61
33	30.1.2010	16 818,26	1,4077	11 947,16
34	28.2.2010	16 818,26	1,4224	11 823,99
35	30.3.2010	16 818,26	1,4372	11 702,09
36	30.3.2010	1 190,00	1,4522	819,46
Celkem		801 371,36		703 513,82

Současná hodnota splátek je ve výši 703 382,98 Kč., reálná hodnota osobního automobilu dle smlouvy činí 649 080,80 Kč. Z porovnání je patrné, že cena reálné hodnoty je nižší a bude tedy výchozí pro další propočet.

Dalším krokem je nutné zjistit úrokovou míru tohoto leasingu. Tato úroková míra se zjistí systémem „pokus – omyl“ na základě níže uvedené tabulky. Tabulka vychází ze

splátkového kalendáře. Do prvního řádku „počáteční stav“ se doplní stav dluhu, který se rovná reálné hodnotě. Dále se doplňuje úroková míra tak dlouho, dokud se vypočtená zůstatková cena nebude rovnat skutečné zůstatkové ceně. Úroková míra je za období, za které se uskutečňují splátky, v tomto případě měsíční.(2)

Tabulka 5: Výpočet úrokového nákladu pomocí systému „pokus – omyl“ (v Kč)

Počet splátek	Splatnost	Splátka	Úrok	Úroková míra	Stav dluhu	Snížení dluhu o částku
Počáteční stav				1,7570789	649 080,80	
0	30.4.2007	194 724,00	x	nediskontuje se		194 724,00
0	30.4.2007	16 818,26	x	nediskontuje se	454 356,80	16 818,26
1	30.5.2007	16 818,26	7 687,90	1,7570789	437 538,54	9 130,36
2	30.6.2007	16 818,26	7 527,47	1,7570789	428 408,18	9 290,79
3	30.7.2007	16 818,26	7 364,22	1,7570789	419 117,39	9 454,04
4	30.8.2007	16 818,26	7 198,11	1,7570789	409 663,35	9 620,15
5	30.9.2007	16 818,26	7 029,07	1,7570789	400 043,20	9 789,19
6	30.10.2007	16 818,26	6 857,07	1,7570789	390 254,01	9 961,19
7	30.11.2007	16 818,26	6 682,04	1,7570789	380 292,82	10 136,22
8	30.12.2007	16 818,26	6 503,94	1,7570789	370 156,61	10 314,32
9	30.1.2008	16 818,26	6 322,71	1,7570789	359 842,29	10 495,55
10	29.2.2008	16 818,26	6 138,30	1,7570789	349 346,75	10 679,96
11	30.3.2008	16 818,26	5 950,64	1,7570789	338 666,78	10 867,62
12	30.4.2008	16 818,26	5 759,69	1,7570789	327 799,17	11 058,57
13	30.5.2008	16 818,26	5 565,38	1,7570789	316 740,60	11 252,88
14	30.6.2008	16 818,26	5 367,66	1,7570789	305 487,72	11 450,60
15	30.7.2008	16 818,26	5 166,46	1,7570789	294 037,12	11 651,80
16	30.8.2008	16 818,26	4 961,73	1,7570789	282 385,32	11 856,53
17	30.9.2008	16 818,26	4 753,40	1,7570789	270 528,80	12 064,86
18	30.10.2008	16 818,26	4 541,42	1,7570789	258 463,94	12 276,84
19	30.11.2008	16 818,26	4 325,70	1,7570789	246 187,10	12 492,56
20	30.12.2008	16 818,26	4 106,20	1,7570789	233 694,54	12 712,06
21	30.1.2009	16 818,26	3 882,84	1,7570789	220 982,47	12 935,42
22	28.2.2009	16 818,26	3 655,55	1,7570789	208 047,05	13 162,71
23	30.3.2009	16 818,26	3 424,27	1,7570789	194 884,34	13 393,99
24	30.4.2009	16 818,26	3 188,93	1,7570789	181 490,35	13 629,33
25	30.5.2009	16 818,26	2 949,45	1,7570789	167 861,02	13 868,81
26	30.6.2009	16 818,26	2 705,76	1,7570789	153 992,21	14 112,50
27	30.7.2009	16 818,26	2 457,80	1,7570789	139 879,72	14 360,46
28	30.8.2009	16 818,26	2 205,47	1,7570789	125 519,25	14 612,79
29	30.9.2009	16 818,26	1 948,71	1,7570789	110 906,47	14 869,55
30	30.10.2009	16 818,26	1 687,44	1,7570789	96 036,92	15 130,82
31	30.11.2009	16 818,26	1 421,58	1,7570789	80 906,11	15 396,68
32	30.12.2009	16 818,26	1 151,05	1,7570789	65 509,43	15 667,21
33	30.1.2010	16 818,26	875,77	1,7570789	49 842,22	15 942,49
34	28.2.2010	16 818,26	595,64	1,7570789	33 899,73	16 222,62
35	30.3.2010	16 818,26	310,60	1,7570789	17 677,11	16 507,66
36	30.3.2010	1 190,00	20,55	1,7570789	1 169,45	1 169,45
Celkem		801 371,36				649 080,80

Vzhledem k tomu, že najatý majetek bude vykázán jako dlouhodobý hmotný majetek, je nutné vypočítat jeho odpisový plán. Doba použitelnosti osobního automobilu byla stanovena na 48 měsíců. Společnost předpokládá, že v roce 2011 osobní automobil prodá ve výši 150 tis. Kč. Zbytková hodnota osobního automobilu je ve výši 150 tis. Kč a odepsatelná částka osobního automobilu ve výši 499 tis. Kč. Odpisy v jednotlivých letech jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 6: Výpočet odpisů v jednotlivých letech (v Kč)

Rok	Doba užívání	Odpisy za rok	Oprávky	Zůstatková hodnota
2007	7 měsíců	72 782,62	72 782,62	576 298,18
2008	12 měsíců	124 770,20	197 552,82	451 527,98
2009	12 měsíců	124 770,20	322 323,02	326 757,78
2010	12 měsíců	124 770,20	447 093,22	201 987,58
2011	5 měsíců	51 987,58	499 080,80	150 000,00
Celkem	60 měsíců	499 080,80	x	x

Společnost po dobu trvání leasingové smlouvy, účtovala pouze o leasingových splátkách a o časovém rozlišení mimořádné leasingové splátky. Na společnost přechází všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím aktiva. Z toho důvodu společnost musí vykázat předmět leasingu a odpovídající závazky v rozvaze. Zbývající část závazku z finančního leasingu je zúčtována k 30.3.2010. K tomuto datu je finanční pronájem osobního automobilu ukončen. Z výkazu zisku a ztráty je potřeba vyjmout splátky leasingu, vyjmout rozpuštěné časové rozlišení mimořádné splátky a kupní cenu osobního automobilu. Dále je potřeba vyčíslit vliv na výsledek hospodaření a odloženou daň. Odložená daň z leasingu bude předmětem kapitoly číslo 4.10. Vliv na výsledek hospodaření minulých let se vypočítá jako součet odpisů a finančních úroků zařazených do nákladů v letech 2007 až 2009 a vyjmutím časově rozlišených splátek z nákladů těchto let. Náklady v letech 2007 až 2009 se sníží o 261 tis. Kč, proto musí být výsledek hospodaření minulých let o tuto částku navýšen. Úpravy spojené s finančním leasingem podle IAS/IFRS budou následující:

- Zařazením osobního automobilu do majetku se samostatné movité věci a soubory movitých věcí zvýší o 649 tis. Kč,
- oprávky se zvýší o 477 tis. Kč
- nerozdělený zisk minulých let se zvýší o 261 tis. Kč,

- náklady se sníží o část nájemného a rozpuštěné mimořádné splátky ve výši 67 tis. Kč,
- náklady se sníží o kupní cenu osobního automobilu ve výši 1 tis. Kč,
- odpisy se zvýší o odpisy osobního automobilu za rok 2010 ve výši 125 tis. Kč,
- úroky se zvýší o úroky z finančního leasingu za rok 2010 ve výši 2 tis. Kč.

4.4 Zásoby

Zásoby společnosti tvoří pouze nedokončená výroba ve výši 2 163 tis. Kč. Na účtu 121 - Nedokončená výroba se evidují náklady na zakázky, ke kterým nebyl vyfakturován výnos. Tato položka byla na konci účetního období vytvořena na základě zvýšení stavu nedokončené zakázky. Nedokončená zakázka byla oceněna ve výši vlastních nákladů. Standard IAS 2 – Zásoby upravuje všechny zásoby s výjimkou nedokončené výroby vznikající na základě smluv o zhotovení podle IAS 11 a dlouhodobých smluv o poskytování služeb, které upravuje IAS 18 - Výnosy. Úprava nedokončené výroby bude předmětem kapitoly 4.8 Smlouvy o zhotovení.

4.5 Přejídné položky

Přejídnými aktivy v rozvaze společnosti jsou náklady příštích období a příjmy příštích období. Přejídnými pasivy v rozvaze jsou výdaje příštích období.

4.5.1 Náklady příštích období

Představují uskutečněné výdaje v běžném období, které se vztahují k výkonům následujícího účetního období. Náklady příštích období jsou k 31.12.2010 ve výši 386 tis. Kč. Tato položka zahrnuje předpisy pojistného - havarijního pojištění a cestovního pojištění dále pak letenky a jízdenky zaměstnanců a dálniční známky. Všechny uvedené náklady souvisí s příštím účetním obdobím a musí být dle IAS/IFRS vykázány jako krátkodobé pohledávky, konkrétně v položce ostatní krátkodobé pohledávky. Úpravy budou následující:

- náklady příštích období se sníží o 386 tis. Kč,
- ostatní krátkodobé pohledávky se zvýší o 386 tis. Kč.

4.5.2 Příjmy příštích období

Představují výnosy, věcně a časově související s běžným obdobím, ale platba se uskuteční až v příštím účetním období. Společnost do této položky zahrnula pojistné, které nebylo v běžném účetním období vráceno. Hodnota pojistného je k 31.12.2010 ve výši 5 tis. Kč. Tato hodnota bude dle IAS/IFRS vykázána v krátkodobých pohledávkách, v položce ostatní krátkodobé pohledávky. Úpravy budou následující:

- příjmy příštích období se sníží o 5 tis. Kč,
- ostatní krátkodobé pohledávky se zvýší o 5 tis. Kč.

4.5.3 Výdaje příštích období

V této položce jsou vykázány náklady spojené s běžným obdobím, ale dosud s nimi nebyl uskutečněn výdaj. Do této položky společnost zahrnula telefonní poplatky, pojistné vozů a služby BOZP a PO. Výdaje příštích období jsou k 31.12.2010 ve výši 38 tis. Kč. Částka 38 tis. Kč bude uhrazena během příštího účetního období, proto se dle IAS/IFRS jedná o krátkodobý závazek a tato částka bude vykázána v položce ostatní krátkodobé závazky. Úpravy budou následující:

- výdaje příštích období se sníží o 38 tis. Kč,
- ostatní krátkodobé závazky se zvýší o 38 tis. Kč.

4.6 Dohadné položky

Společnost k 31.12.2010 vykázala pouze dohadné položky pasivní. Na dohadné účty pasivní vstupují závazky za přijaté výkony, u kterých není známa přesná výše částky nebo prozatím chybí doklad. Společnost v položce dohadné účty pasivní vykázala nevyfakturované dodávky elektrické energie za třetí a čtvrtý kvartál roku 2010 a opravu vozu, která nebyla ke konci účetního období přesně vyčíslena. Dohadné účty pasivní jsou ve výši 70 tis. Kč. Dle IAS/IFRS dohadné položky pasivní představují nezpochybnitelný dluh. Částka 70 tis. Kč bude dle IAS/IFRS vykázána v krátkodobých závazcích v položce ostatní krátkodobé závazky. Úpravy budou následující:

- dohadné účty pasivní se sníží o 70 tis. Kč,
- ostatní krátkodobé závazky se zvýší o 70 tis. Kč.

4.7 Výnosy

Výnosy z provozní činnosti společnosti tvoří tržby z prodeje zboží, tržby z poskytování služeb, tržby z prodeje materiálu a změna stavu zásob vlastní činnosti. Struktura výnosů z provozní činnosti a jejich procentní podíl na celkové částce výnosů z provozní činnosti společnosti k 31.12.2010 je uvedena v následujícím grafu.

Graf 2: Struktura výnosů z provozní činnosti



4.7.1 Tržby z prodeje zboží a z poskytování služeb

Společnost vykázala k 31.12.2010 tržby z prodeje zboží ve výši 5 924 tis. Kč. Společnost zboží nakoupila a vzápětí prodala v nezměněném stavu. Výnos z prodeje zboží se uznal v okamžiku převodu právního titulu k vlastnictví zboží, tedy k okamžiku prodeje. Celkové výkony společnosti k 31.12.2010 jsou ve výši 52 869 tis. Kč. Tržby za služby se skládají z tržeb za služby v tuzemsku ve výši 12 842 tis. Kč a z tržeb za služby do zahraničí ve výši 38 363 tis. Kč. Změna stavu zásob vlastní činnosti je ve výši 1 664 tis. Kč. Tato položka obsahuje výnosy ze změny stavu nedokončené výroby, tj. přírůstky a úbytky nedokončené výroby. Služby poskytované společností představují poradenskou, projekční a montážní činnost.

Tržby z prodeje zboží splňují podmínky podle standardu IAS 18, pokud společnost převedla na kupujícího významná rizika a užitky z vlastnictví zboží a nezůstala tak

společnosti žádná kontrola nad zbožím, částku výnosů a nákladů lze spolehlivě ocenit a je pravděpodobné, že společnosti poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí. Tržby za prodej zboží vykázané společností splňují výše uvedené podmínky, proto zůstanou v nezměněné podobě. Podle IAS/IFRS bude vykázána položka tržeb z prodeje zboží v hodnotě 5 924 tis. Kč.

Tržby za služby do zahraničí ve výši 38 363 tis. Kč představují poskytnuté konzultační a poradenské služby, které jsou měsíčně fakturované do zahraničí. Podle standardu IAS 18 lze tržby z prodeje služeb uznat, pokud splňují podmínky stanovené tímto standardem. Částku nákladů a tržeb z prodeje služeb lze spolehlivě ocenit, je-li pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do společnosti a k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce. Podle IAS/IFRS bude vykázána položka tržeb z poskytování služeb do zahraničí ve výši 38 363 tis. Kč. Tržby za služby v tuzemsku ve výši 12 842 tis. Kč představují tržby vyplývající z dlouhodobých smluv ve výši 10 080 tis. Kč a tržby za služby v rámci běžného účetního období ve výši 2 762 tis. Kč. Tržby za služby v rámci běžného účetního období splňují podmínky pro vykázání podle standardu IAS 18, budou vykázány ve výši 2 762 tis. Kč. Tržby z dlouhodobých smluv budou předmětem řešení v následující kapitole 4.8 Smlouvy o zhotovení.

4.8 Smlouvy o zhotovení

Pravidly uznávání výnosů ze smluv o výstavbě nemovitostí se zabývá interpretace IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě. Společnost bude postupovat podle standardu IAS 11 – Stavební smlouvy, pokud příslušná smlouva bude splňovat definici dlouhodobé zakázky podle tohoto standardu. Pokud smlouva nesplňuje definici dlouhodobé zakázky, postupuje společnost podle standardu IAS 18 - Výnosy. Je-li společnost schopna spolehlivě odhadnout výstup ze smlouvy, použije k uznání výnosů a nákladů metodu procenta dokončení.

Společnost uzavírá stavební zakázky na základě smlouvy o dílo. Případné změny týkající se dané zakázky a odsouhlasené objednatelem, jsou řešeny prostřednictvím dodatků. V následující tabulce je uveden přehled informací o smlouvách o zhotovení A, B a C. K 31.12.2010 nebyly k těmto smlouvám sjednány žádné dodatky.

Tabulka 7: Přehled informací o vybraných smlouvách o zhotovení (v Kč)

	A	B	C
Celková cena za provedení díla	6 730 650	3 780 000	16 570 000
Počet období	3	2	3
Kalkulované náklady	5 177 422	2 883 793	12 784 958
Zisk/Ztráta	1 553 228	896 207	3 785 042

Smlouva A je smlouva zisková, uzavřená na období 2010 až 2012. Předmětem smlouvy je provádění inženýringu, montáže, technického a autorského dozoru části elektro a MaR (měření a regulace) při rekonstrukci elektrárny. V souvislosti se zakázkou A byla v roce 2010 vykázána nedokončená výroba ve výši 1 664 tis. Kč. Nedokončená výroba je oceněna na úrovni vlastních nákladů vynaložených na zakázku. Jedná se o sumu osobních nákladů související se zakázkou A.

Zakázka A splňuje definici podle standardu IAS 11 – Stavební smlouvy a výsledek smlouvy lze spolehlivě odhadnout. Výnosy a náklady budou uznány podle metody procenta dokončení. Procento dokončení bylo určeno jako podíl vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k celkovým odhadnutým nákladům určených ve smlouvě o dílo. Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení v jednotlivých letech u zakázky A jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 8: Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení u zakázky A (v Kč)

Rok	Procento rozpracovanosti	Výnosy	Náklady	Zisk/ztráta
2010	32,14%	2 163 470,40	1 664 208,00	499 262,40
2011	54,43%	1 499 931,21	1 153 793,00	346 138,21
2012	100,00%	3 067 247,94	2 359 421,00	707 826,94
Celkem	-	6 730 649,55	5 177 422,00	1 553 227,55

Tržby prvního roku byly vypočteny jako procento dokončení krát cena zakázky. Tržby prvního roku jsou ve výši 2 163 tis. Kč. Náklady vynaložené na zakázku v prvním roce jsou ve výši 1 664 tis. Kč, zisk za rok 2010 je ve výši 499 tis. Kč. Společnost si v roce 2010 zaslouží za provedenou práci 2 163 tis. Kč. Z hlediska IAS/IFRS je tato částka chápána jako pohledávka. Vykáže se v rozvaze v položce Nedokončená zakázka. Původní změna stavu nedokončené výroby se přesune do položky výnosy a upraví se o příslušný podíl kalkulovaného zisku.

Smlouva B byla uzavřena jako smlouva zisková, sjednaná na dva roky 2010 až 2011. Předmětem smlouvy o dílo je demontáž a montáž strojní části turbíny a generátoru malé vodní elektrárny. V roce 2010 byla vystavena dílčí faktura na částku 1 490 tis. Kč na základě dohodnutého termínu. Do konce roku byla uhrazena celková vyfakturovaná částka. Náklady na zakázku v roce 2010 byly ve výši 1 230 tis. Kč. Náklady na zakázku představují souhrn osobních nákladů vztahující se k zakázce B.

Zakázka B splňuje definici podle standardu IAS 11 – Stavební smlouvy a výsledek smlouvy lze spolehlivě odhadnout. Výnosy a náklady budou uznány podle metody procenta dokončení. Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení v jednotlivých letech u zakázky B jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 9: Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení u zakázky B (v Kč)

Rok	Procento rozpracovanosti	Výnosy	Náklady	Zisk/ztráta
2010	42,65%	1 612 251,64	1 230 000,00	382 251,64
2011	100,00%	2 167 748,36	1 653 793,00	513 955,36
Celkem	-	3 780 000,00	2 883 793,00	896 207,00

Tržby prvního roku podle metody procenta dokončení jsou ve výši 1 612 tis. Kč. Náklady vynaložené na zakázku v prvním roce jsou ve výši 1 230 tis. Kč, zisk za rok 2010 je ve výši 382 tis. Kč. Společnost si v roce 2010 podle metody procenta dokončení zaslouží za provedenou práci 1 612 tis. Kč. Položka nedokončená zakázka se zvýší o 122 tis. Kč, tato částka se vypočítá jako součet nákladů a zisku mínus vyfakturovaná částka za rok 2010. Výnosy vykázané podle metody procenta dokončení jsou o 122 tis. Kč vyšší než výnosy vykázané podle české účetní legislativy. Výsledek hospodaření se musí o tento rozdíl navýšit.

Smlouva C byla uzavřena jako smlouva zisková, sjednaná na tři roky 2009 - 2011. Předmětem smlouvy o dílo je demontáž a montáž strojní části turbín a generátorů malé vodní elektrárny. V roce 2010 byly vystaveny dvě dílčí faktury v celkové částce 8 590 tis. Kč na základě dohodnutých termínů. Do konce roku byly uhrazeny celkové vyfakturované částky. Náklady na zakázku v roce 2010 byly ve výši 6 995 tis. Kč. Náklady na zakázku tvoří osobní náklady a náklady za materiál.

Zakázka C splňuje definici podle standardu IAS 11 – Stavební smlouvy a výsledek smlouvy lze spolehlivě odhadnout. Výnosy a náklady budou uznány podle metody procenta dokončení. Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení v jednotlivých letech u zakázky C jsou uvedeny v následující tabulce.

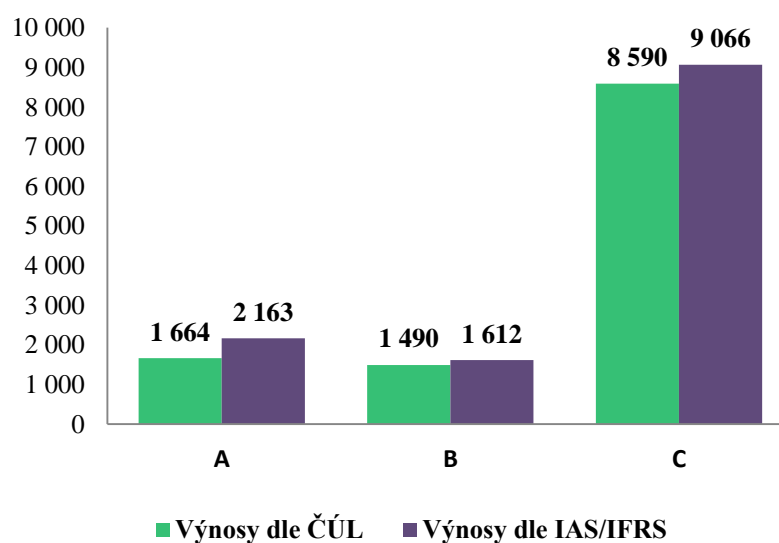
Tabulka 10: Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení u zakázky C (v Kč)

Rok	Procento rozpracovanosti	Výnosy	Náklady	Zisk/ztráta
2009	13,02%	2 156 903,96	1 664 208,00	492 695,96
2010	67,73%	9 066 029,55	6 995 100,00	2 070 929,55
2011	100,00%	5 347 066,49	4 125 650,00	1 221 416,49
Celkem	-	16 570 000,00	12 784 958,00	3 785 042,00

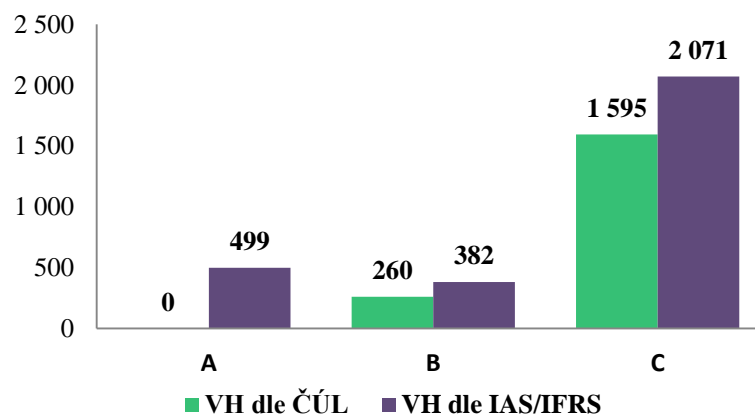
Tržby druhého roku podle metody procenta dokončení jsou ve výši 9 066 tis. Kč. Náklady vynaložené na zakázku v prvním roce jsou ve výši 6 995 tis. Kč, zisk za rok 2010 je ve výši 2 070 tis. Kč. Společnost si v roce 2010 podle metody procenta dokončení zaslouží za provedenou práci 9 066 tis. Kč. Položka Nedokončená zakázka se zvýší o 476 tis. Kč. Výsledek hospodaření se zvýší o částku 476 tis. Kč.

V následujících dvou grafech jsou uvedeny výnosy a zisky ze zakázek A, B, C v roce 2010 podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS.

Graf 3: Výnosy ze zakázek A, B, C v roce 2010 (v tis. Kč)



Graf 4: Výsledek hospodaření ze zakázek A, B, C v roce 2010 (v tis. Kč)



Podle české účetní legislativy jsou výnosy ze zakázek B a C vykázány na základě vydaných faktur. U zakázky A je výnos vykázán pomocí účtu 611 změna stavu nedokončené výroby. Výnosy podle standardu IAS 11 jsou vykazovány podle metody procenta rozpracovanosti, která stanovuje výnosy na základě dosud vynaložených nákladů. Náklady vykázané u zakázek A, B a C v roce 2010 odpovídají skutečně provedené práci za rok 2010. Rozdílné vykazování výnosů u zakázek A, B a C podle české účetní legislativy a IAS 11 způsobuje rozdílné vykazování zisku. U zakázky A nebyl podle české účetní legislativy v roce 2010 vykázán žádný zisk, jelikož v roce 2010 nebyla vystavena žádná faktura. Zatímco podle metody procenta rozpracovanosti byl vykázán zisk ve výši 499 tis. Kč. U zakázek B a C byl podle české účetní legislativy zisk vykázán, avšak v nižších hodnotách než zisk podle metody procenta rozpracovanosti. Celkový výsledek hospodaření u zakázek A, B a C podle české účetní legislativy, musí být navýšen o částku 1 097 tis. Kč, tak aby byl v souladu s IAS/IFRS.

4.9 Tržby z prodeje a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Společnost v roce 2010 neprodala žádný svůj dlouhodobý hmotný majetek, z toho důvodu je položka tržby z prodeje dlouhodobého majetku nulová. Tržby z prodeje materiálu jsou ve výši 322 tis. Kč. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu je nulová. Podle IAS/IFRS je nutné vykázat netto hodnotu těchto položek do výnosů tak, aby nebyly výnosy a náklady vedeny samostatně. Částka 322 tis. Kč se

stane součástí položky ostatní výnosy ve výkazu zisku a ztráty dle IAS/IFRS. Úpravy budou následující:

- tržby z prodeje materiálu se sníží o 322 tis. Kč,
- ostatní výnosy se zvýší o 322 tis. Kč.

4.10 Kurzové rozdíly

Společnost vykazuje značnou část tržeb za služby do zahraničí, s těmito operacemi je spojen vznik kurzových rozdílů. Kurzové rozdíly jsou dle české účetní legislativy vykázány ve finančním výsledku hospodaření. Podle IAS/IFRS mají tyto náklady a výnosy spíše provozní charakter. Kurzové zisky jsou obsaženy v položce ostatní finanční výnosy ve výši 3 701 tis. Kč, kurzové ztráty jsou obsaženy v položce ostatní finanční náklady ve výši 1 748 tis. Kč. Po porovnání celkových kurzových zisků a kurzových ztrát za rok 2010 je výsledkem celkový rozdíl ve výši 1 953 tis. Kč. Tato výnosová částka bude převedena do položky čisté kurzové zisky ve výkazu zisku a ztrát dle IAS/IFRS. Kurzové zisky v ostatních finančních výnosech se sníží o 3 701 tis. Kč a kurzové ztráty v ostatních finančních nákladech se sníží o 1 748 tis. Kč. Úpravy budou následující:

- ostatní finanční výnosy se sníží o 3 701 tis. Kč,
- ostatní finanční náklady se sníží o 1 748 tis. Kč,
- čisté kurzové zisky se zvýší o 1 953 tis. Kč.

4.11 Daně ze zisku

Výpočet splatné daně se řídí podle národní legislativy. Splatná daň vychází z hospodářského výsledku dle české účetní legislativy. Společnost vykazuje splatnou daň za období roku 2010 ve výši 2 344 tis. Kč. Odložená daň se určuje z přechodných rozdílů vznikajících mezi daňovou a účetní hodnotou aktiv a závazků. Společnost v rozvaze k 31.12.2010 vykazuje odložený daňový závazek ve výši 38 tis. Kč. Po provedení úprav podle IAS/IFRS je nutné zohlednit, jaký dopad mají tyto změny na výši odložené daně. U finančního leasingu vykazaného podle IAS/IFRS vzhledem k finančnímu leasingu podle české účetní legislativy vzniká odložená daň z titulu přechodných rozdílných vykazovaných nákladů. Odložená daň z finančního leasingu

byla vypočtena součtem rozdílu daňové základny aktiva a účetní hodnoty aktiva a rozdílu účetní hodnoty závazku a daňové základny závazku. Znaménko mínus představuje odložený daňový závazek. Výpočet odložené daně rozvahovou metodou u finančního leasingu, je uveden v následující tabulce.

Tabulka 11: Výpočet odložené daně rozvahovou metodou u fin. leasingu (v tis. Kč)

Období	Daňová základna aktiva a závazku	Účetní hodnota aktiva	Rozdíl I.	Účetní hodnota závazku	Rozdíl II.	Součet rozdílu	Sazba daně (v %)	Odložená daň
30.4.2007	801	649	152	649	-152	0	x	0
30.4.-31.12.2007	346	576	-230	360	14	-244	21	-46
30.4.-31.12.2008	202	452	-250	221	19	-231	20	-44
30.4.-31.12.2009	202	327	-125	50	-152	-277	19	-53
30.4.-31.12.2010	52	202	-150	0	-52	-202	19	-38
30.4.-31.12.2011	0	150	-150	0	0	-150	19	-29
30.4.-31.12.2012	0	0	0	0	0	0	x	0

Dle výpočtu odložené daně rozvahovou metodou byl zjištěn u finančního leasingu daňový závazek ve výši 38 tis. Kč. Dále je potřeba zohlednit vliv na odloženou daň u vybraných aktiv s nově stanovenou zbytkovou hodnotou vybraných aktiv. Odložený daňový závazek se musí navýšit o částku 18 tis. Kč. O tyto částky budou upraveny výkazy společnosti. Úpravy budou následující:

- odložený daňový závazek v dlouhodobých závazcích se zvýší o 56 tis. Kč,
- náklady se zvýší o 56 tis. Kč, konkrétně v položce Daň z příjmu z běžné činnosti – odložená.

5. SROVNÁNÍ PŘEDMĚTU ÚČETNICTVÍ PODLE ČÚL A IAS/IFRS

Následující část diplomové práce bude zaměřena na celkový dopad aplikace požadavků IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti. Tyto výkazy budou překlasifikovány a upraveny tak, aby byly v souladu s požadavky IAS/IFRS.

5.1 Dopad úprav na rozvahu společnosti

Položky rozvahy je třeba překlasifikovat a upravit tak, aby byly v souladu s položkami ve výkaze o finanční pozici podle IAS/IFRS. Veškerý hmotný majetek bude součástí položky Pozemky, budovy a zařízení. Jedná se o položku samostatné movité věci a soubory movitých věcí a o položku pozemky. Dlouhodobý nehmotný majetek bude vykázán pod položkou nehmotná aktiva, v případě společnosti se jedná pouze o položku software. V části oběžných aktiv bude položka nedokončená výroba a polotovary vykázána jako položka nedokončená zakázka. Nedokončená výroba je podle IAS/IFRS chápána spíše jako pohledávka, nikoliv jako zásoba. Pohledávky z obchodních vztahů a ostatní poskytnuté zálohy budou vykázány jako obchodní a jiné pohledávky. Krátkodobý finanční majetek bude součástí položky peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty. Poslední překlasifikace v aktivech se bude týkat položek Jiné pohledávky, náklady příštích období a příjmy příštích období, tyto položky budou vykázány jako ostatní krátkodobé pohledávky. V následující tabulce jsou uvedeny položky aktiv společnosti podle české účetní legislativy a k nim přiřazeny položky podle IAS/IFRS.

Tabulka 12: Překlasifikace položek rozvahy – aktiv (v tis. Kč)

	Stav k 31.12.2010 dle ČÚL	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
AKTIVA CELKEM	63 817	
B. DLOUHODOBÝ MAJETEK	1 504	
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	21	Nehmotná aktiva
B.I. 3 Software	21	Nehmotná aktiva
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	1 483	Pozemky, budovy, zařízení
B.II. 1 Pozemky	15	Pozemky, budovy, zařízení
3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1 468	Pozemky, budovy, zařízení
C. OBĚŽNÁ AKTIVA	61 922	
C.I. Zásoby	1 664	
C.I. 2 Nedokončená výroba a polotovary	1 664	Pohledávky ze smluv o zhotovení
C.III. Krátkodobé pohledávky	58 717	
C.III. 1 Pohledávky z obchodních vztahů	11 727	Obchodní a jiné pohledávky
4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	43 247	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
6 Stát - daňové pohledávky	3 101	Stát - daňové pohledávky
7 Ostatní poskytnuté zálohy	347	Obchodní a jiné pohledávky
9 Jiné pohledávky	295	Ostatní krátkodobé pohledávky
C.IV. Krátkodobé finanční majetek	1 541	
C.IV. 1 Peníze	55	Peněžní prostřed., peněžní ekv.
2 Účty v bankách	1 486	Peněžní prostřed., peněžní ekv.
D. OSTATNÍ AKTIVA - PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV	391	Ostatní krátkodobé pohledávky
D.I. Časové rozlišení	391	Ostatní krátkodobé pohledávky
D.I. 1 Náklady příštích období	386	Ostatní krátkodobé pohledávky
3 Příjmy příštích období	5	Ostatní krátkodobé pohledávky

Vlastní kapitál je podle IAS/IFRS upraven pouze dvěma položkami, základní kapitál a nerozdělené zisky. Položka nerozdělené zisky slučuje kapitálové fondy, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. Závazky z obchodních vztahů a přijaté zálohy budou vykázány jako obchodní a jiné závazky. Do ostatních krátkodobých závazků budou zahrnuty závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, dohadné účty pasivní a jiné závazky. Tato položka také zahrnuje časové rozlišení na straně pasiv. V případě společnosti se jedná o výdaje příštích období. V následující tabulce jsou uvedeny položky pasiv společnosti podle české účetní legislativy a k nim přiřazeny položky podle IAS/IFRS.

Tabulka 12: Překlasifikace položek rozvahy - pasiv (v tis. Kč), pokračování

PASIVA CELKEM		63 817	
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	7 905	
A. I.	Základní kapitál	100	Základní kapitál
A. I. 1	Základní kapitál	100	Základní kapitál
A III	Rezervní fondy, (Nedělitelný fond) a ostatní fondy	10	Nerozdělené zisky
A III 1	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	10	Nerozdělené zisky
A IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-3 750	Nerozdělené zisky
IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let		Nerozdělené zisky
2	Neuhrazená ztráta minulých let	-3 750	Nerozdělené zisky
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	11 545	Nerozdělené zisky
B.	CIZÍ ZDROJE	55 874	
B. II	Dlouhodobé závazky	38	Odložený daňový závazek
10	Odložený daňový závazek	38	Odložený daňový závazek
B. III.	Krátkodobé závazky	55 836	
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	422	Obchodní a jiné závazky
4	Závazky ke společníkům, členům družstva	28	Ostatní krátkodobé závazky
5	Závazky k zaměstnancům	1 763	Ostatní krátkodobé závazky
6	Závazky ze soc. zabezpečení a zdravotního poj.	755	Ostatní krátkodobé závazky
7	Stát - daňové závazky a dotace	2 889	Daňové závazky a dotace
8	Přijaté zálohy	49 631	Obchodní a jiné závazky
10	Dohadné účty pasivní	70	Ostatní krátkodobé závazky
11	Jiné závazky	278	Ostatní krátkodobé závazky
C.	OSTATNÍ PASIVA - PŘECHODNÉ ÚČTY PASIV	38	
C. I.	Časové rozlišení	38	Ostatní krátkodobé závazky
C. I. 1	Výdaje příštích období	38	Ostatní krátkodobé závazky

Takto překlasifikované položky rozvahy odpovídají položkám ve výkaze o finanční pozici podle IAS/IFRS. V této fázi došlo pouze k přemístění položek vykázaných podle české účetní legislativy, hodnota aktiv a pasiv se nezměnila.

V následující tabulce jsou znázorněny oblasti, které jsou odlišně upraveny podle IAS/IFRS a ovlivnily hodnotu aktiv a pasiv společnosti. Na základě úprav podle IAS/IFRS došlo v rozvaze ke zvýšení bilanční sumy. Na zvýšení bilanční sumy mělo vliv zařazení osobního automobilu do majetku společnosti, pořízeného formou finančního leasingu, vykázání dlouhodobých zakázek podle metody procenta rozpracovanosti a stanovení zbytkové hodnoty u vybraných aktiv. Hodnota osobního automobilu navýšila dlouhodobá aktiva o 201 tis. Kč. Tato částka představuje reálnou hodnotu osobního automobilu sníženou o výši opravek k 31.12.2010. Podle metody procenta rozpracovanosti byly u zakázek A, B a C vykázány vyšší výnosy, než výnosy podle české účetní legislativy. Tato částka se do aktiv promítne pomocí položky nedokončená zakázka. Krátkodobá aktiva se tedy navýší o částku 1 097 tis. Kč. Stanovená zbytková hodnota u vybraných aktiv způsobila snížení výše opravek o 97 tis. Kč. Položka pozemky, budovy a zařízení musí být navýšeny o 97 tis. Kč.

Tabulka 13: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva (v tis. Kč)

	Překlas. položek dle IAS/IFRS	Fin. leasing osobního automobilu	Stanovená zbytk.hodnota vybraných aktiv	Smlouva o dílo A	Smlouva o dílo B	Smlouva o dílo C	IAS/IFRS finální
AKTIVA	63 817						65 212
Dlouhodobá aktiva							
Pozemky, budovy, zařízení	1 483	201	97				1 781
Nehmotná aktiva	21						21
Krátkodobá aktiva							
Obchodní a jiné pohledávky	12 074						12 074
Nedokončená zakázka	1 664			499	122	476	2 761
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	43 247						43 247
Stát - daňové pohledávky	3 101						3 101
Peněžn prostředky, peněžní ekvivalenty	1 541						1 541
Ostatní krátkodobé pohledávky	686						686

Na straně pasiv došlo k úpravě položky nerozdělené zisky a položky odložený daňový závazek. Položka nerozdělené zisky se zvýšila o částku 1 339 tis. Kč, z toho 1 097 tis. Kč představuje částku, která vznikla na základě rozdílného vykázání výnosů podle české účetní legislativy a IAS/IFRS u zakázek A, B a C. Zbývající část 242 tis. Kč představuje úpravu položky nerozdělené zisky o změny vyplývající z finančního leasingu podle IAS/IFRS a o změny vyplývající z nově stanovených zbytkových hodnot vybraných aktiv. Částka 163 tis. Kč zohledňuje odpisy a finanční úroky zařazené do nákladů, zaplacené leasingové splátky těchto let a odloženou daň, která vznikla při úpravě finančního leasingu podle IAS/IFRS. Vlivem stanovení zbytkové hodnoty u vybraných aktiv, došlo k změně výše odpisů v jednotlivých letech. Částka 79 tis. zohledňuje nově přepočítané odpisy a odloženou daň, která vznikla při úpravě těchto odpisů. Odložený daňový závazek byl navýšen o částku 56 tis. Kč.

Tabulka 13: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici - pasiva (v tis. Kč), pokračování

ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	63 817						65 212
Vlastní kapitál							
Základní kapitál	100						100
Nerozdělené zisky	7 805	163	79	499	122	476	9 144
Dlouhodobé závazky							
Odložený daňový závazek	38	38	18				94
Závazky z finančního leasingu	0	0					0
Krátkodobé závazky							
Krátkodobé půjčky							
Obchodní a jiné závazky	50 053						50 053
Daňové závazky a dotace	2 889						2 889
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu	0	0					0
Ostatní krátkodobé závazky	2 932						2 932

5.2 Dopad úprav na výkaz zisku a ztráty společnosti

Stejně jako u rozvahy, je nutné překlasifikovat a upravit položky výkazu zisku a ztráty, tak aby odpovídaly položkám ve výkaze o úplném výsledku podle IAS/IFRS. Tyto úpravy jsou zobrazeny v tabulkách níže.

Tržby za prodej zboží, tržby za prodej vlastních výrobků a služeb a změna stavu zásob vlastní činnosti jsou součástí jedné položky výnosy. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a ostatní provozní výnosy jsou vykázány v položce ostatní výnosy. Součástí výkonové spotřeby jsou náklady na spotřebu materiálu a energie, náklady na služby včetně nákladů vynaložených na prodané zboží a zbývající část ostatních finančních nákladů. Osobní náklady jsou součástí jedné položky mzdové náklady. Položka daně a poplatky a ostatní provozní náklady jsou vykázány v položce ostatní náklady. Poslední úpravou ve výkazu je sloučení celkových kurzových zisků a kurzových ztrát do jedné položky čisté kurzové zisky, jak bylo již naznačeno v kapitole 4.9 Kurzové rozdíly.

Tabulka 14: Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)

	Stav k 31.12.2010 dle ČÚL	Překlasifikace položek dle IAS/IFRS
I. Tržby za prodej zboží	5 924	Výnosy
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	4 550	Výkonnová spotřeba
+ Obchodní marže	1 374	
II. Výkony	52 869	
II. 1 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	51 205	Výnosy
2 Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 664	Výnosy
B. Výkonová spotřeba	10 726	Výkonnová spotřeba
B. 1 Spotřeba materiálu a energie	621	Výkonnová spotřeba
B. 2 Služby	10 105	Výkonnová spotřeba
+ Přidaná hodnota	43 517	
C. Osobní náklady	30 165	
C. 1 Mzdové náklady	23 487	Mzdové náklady
C. 3 Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	6 516	Mzdové náklady
C. 4 Sociální náklady	162	Mzdové náklady
D. Daně a poplatky	975	Ostatní náklady
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	706	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	322	
III. 1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	Ostatní výnosy
2 Tržby z prodeje materiálu	322	Ostatní výnosy
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu		
F. 1 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		Ostatní výnosy
IV. Ostatní provozní výnosy	71	Ostatní výnosy
H. Ostatní provozní náklady	216	Ostatní náklady
* Provozní výsledek hospodaření	11 848	
X. Výnosové úroky	178	Výnosové úroky
N. Nákladové úroky		
XI. Ostatní finanční výnosy	3 701	Čisté kurzové zisky
O. Ostatní finanční náklady	1 822	Čisté kurz.zisky, Výkonnová spotřeba
* Finanční výsledek hospodaření	2 057	
Q. Daň z příjmu za běžnou činnost	2 351	
Q. 1 splatná	2 344	Daň ze zisku
Q. 2 odložená	16	Daň ze zisku
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	11 545	
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	11 545	
**** Výsledek hospodaření před zdaněním	13 905	

Takto překlasifikované položky výkazu zisku a ztrát odpovídají položkám ve výkaze o úplném výsledku podle IAS/IFRS. Výsledek hospodaření se přemístěním položek nezměnil.

V následující tabulce jsou znázorněny oblasti, které jsou odlišně upraveny podle IAS/IFRS a ovlivnily výsledek hospodaření společnosti. Na základě úprav podle IAS/IFRS došlo ke zvýšení výsledku hospodaření. Na zvýšení výsledku hospodaření mělo vliv zařazení osobního automobilu do majetku společnosti, který byl pořízen

formou finančního leasingu, dále pak vykázání dlouhodobých zakázek podle metody procenta rozpracovanosti a nově stanovená zbytková hodnota u aktiv, u kterých společnost předpokládá prodej na konci doby jejich použitelnosti. Z nákladů je třeba vyjmout splátky leasingu, vyjmout rozpuštěné časové rozlišení mimořádné splátky a kupní cenu osobního automobilu. Náklady se tedy sníží o částku 68 tis. Kč. Náklady společnosti se naopak zvýší o odpisy za rok 2010 a úrok z finančního leasingu. Položka odpisy hmotných a nehmotných aktiv se tedy navýší o částku 125 tis. Kč a položka nákladové úroky se zvýší o 2 tis. Kč. Nově stanovená zbytková hodnota u vybraných aktiv, položku odpisy hmotných a nehmotných aktiv sníží o 75 tis. Kč. V rámci úprav finančního leasingu podle IAS/IFRS a stanovení zbytkové hodnoty u vybraných aktiv dochází ke změně odložené daně. Odložená daň se tedy navýší o 56 tis. Kč. Zásadním způsobem ovlivnilo výsledek hospodaření vykázání výnosů podle metody procenta rozpracovanosti u zakázek A, B a C. Výnosy se zvýšily o 1 097 tis. Kč.

Tabulka 15: Provedené úpravy ve výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)

	Překlas. položek dle IAS/IFRS	Fin. leasing osobního automobilu	Stanovená zbytk.hodnota vybraných aktiv	Zakázka A	Zakázka B	Zakázka C	IAS/IFRS finální
Výnosy	58 793			499	122	476	59 890
Ostatní výnosy	393						393
Výkonnová spotřeba	15 350	-68					15 282
Mzdové náklady	30 165						30 165
Ostatní náklady	1 191						1 191
Čisté kurzové zisky	1 953						1 953
Zisk před započtením úroků, daní a odpisů	14 433						15 598
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	706	125	-75				756
Zisk před odečtením úroků a daní	13 727						14 842
Výnosové úroky	178						178
Nákladové úroky		2					2
Zisk před zdaněním	13 905						15 018
Daně ze zisku	2 360	38	18				2 416
Zisk za období	11 545						12 602

5.3 Shrnutí vlivu úprav na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti

Z aplikací požadavků IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti je patrné, že došlo k zvýšení jak bilanční sumy, tak výsledku hospodaření. Toto zvýšení bylo způsobené aktivací osobního automobilu do majetku společnosti, který byl pořízen formou finančního leasingu, vykázáním dlouhodobých zakázek podle metody procenta rozpracovanosti a stanovením zbytkové hodnoty u vybraných aktiv společnosti.

Stanovení zbytkové hodnoty aktiv při odpisování, je od roku 2009 umožněno i v české účetní legislativě. Pořízení osobního automobilu formou finančního leasingu a vykazování výnosů z dlouhodobých smluv je u obou systémů řešeno odlišným způsobem. Z toho důvodu je důležité vědět, v jakých účetních zásadách a principech se oba způsoby vykazování rozcházejí.

V české účetní legislativě na rozdíl od IAS/IFRS nesmí nájemce evidovat předmět finančního leasingu v rozvaze. Majetek společnosti je tak podhodnocen a závazky v průběhu let trvání leasingové smlouvy jsou na první pohled skryty. Leasingové splátky musí být časově rozlišeny, tak aby bylo docíleno věcné a časové souvislosti. Vykazování finančního leasingu podle IAS/IFRS je řešeno zcela odlišně. Pokud společnosti plyne z aktiva ekonomický prospěch, má právo vykázat předmět finančního leasingu ve svém majetku a toto aktivum začít odepisovat. Aktivace finančního leasingu do rozvahy nájemce, je jednou z hlavních zásad IAS/IFRS, kterou je přednost ekonomické podstaty nad právní formou. Tato zásada je v české účetní legislativě rovněž obsažena, ale při vykazování finančního leasingu nerespektována.

Výnosy z dlouhodobých zakázek podle české účetní legislativy byly vykázány ve společnosti na základě vystavených faktur a u zakázky A pomocí účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby. Naopak výnosy z dlouhodobých smluv podle metody procenta rozpracovanosti, byly vykázány na základě dosud vynaložených nákladů. Z výše uvedeného vyplývá, že dlouhodobé smlouvy o zhotovení jsou řešeny odlišným způsobem. Výnosy podle IAS/IFRS jsou vyšší než výnosy vykázané podle české účetní legislativy. Z toho důvodu IAS/IFRS vykazuje vyšší výsledek hospodaření než česká účetní legislativa. Stejně tak i v rozvaze společnosti se toto rozdílné vykazování promítlo do bilanční sumy.

Z výše uvedeného srovnání vyplývá, že výkazy účetní jednotky podle české účetní legislativy a IAS/IFRS podávají jiný obraz o předmětu účetnictví. Je to způsobeno tím, že oba systémy jsou postaveny na odlišných základech. Česká účetní legislativa se řídí striktně právní formou, zatímco IAS/IFRS upřednostňuje skutečnou ekonomickou podstatu nad právní formou. Proto jsou i úpravy jednotlivých oblastí řešeny odlišně a způsobují rozdílné obrazy o předmětu účetnictví.

ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo srovnat výkazy vybrané účetní jednotky, konkrétně položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS.

V první části práce jsem se zaměřila na teoretická východiska vykazování účetních informací podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS. Popsala jsem účetní závěrku podle IAS/IFRS, její cíl a uživatele, základní prvky a účetní výkazy. Uvedla jsem hlavní rozdíly v požadavcích a předpokladech na účetní závěrku podle české účetní legislativy a IAS/IFRS.

Ve druhé části práce jsem se zabývala rozdílným vykazováním položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů podle české účetní legislativy a IAS/IFRS. Popsala jsem podobnosti a rozdíly ve vykazování těch položek, které se týkaly vybrané společnosti. Tyto položky jsem podrobněji popsala z hlediska uznání, ocenění a vykazování podle české účetní legislativy a IAS/IFRS.

Ve třetí části práce jsem uvedla stručnou charakteristiku vybrané účetní jednotky. Popsala jsem její předmět podnikání, strukturu, rozsah poskytovaných služeb a zásadní události, které ovlivnily její vývoj.

Ve čtvrté části práce jsem aplikovala požadavky IAS/IFRS na položky rozvahy a výsledovky vybrané společnosti. Informace potřebné k analýze dat jsem získala z účetní závěrky sestavené k 31.12.2010, z přílohy této účetní závěrky, z obrátové předvahy, účetního deníku a z dalších interních informací a dokumentů, které mi společnost poskytla.

V poslední části své diplomové práce jsem provedla srovnání předmětu účetnictví podle české účetní legislativy a IAS/IFRS. Zaměřila jsem se na celkový dopad aplikace požadavků IAS/IFRS na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti. Tyto výkazy jsem překlasifikovala a upravila tak, aby byly v souladu s požadavky IAS/IFRS.

Jak již bylo v úvodu zmíněno, novela zákona o účetnictví s účinností k 1.1.2011 nově rozšířila okruh účetních jednotek, které mohou primárně účtovat podle mezinárodních účetních standardů, za podmínky, že účetní jednotka je součástí konsolidace sestavené podle mezinárodních účetních standardů a rozhodnutí o účtování podle mezinárodních

účetních standardů bylo schváleno nejvyšším orgánem účetní jednotky. Tato možnost se týká i mnou vybrané účetní jednotky, na jejíchž výkazech jsem požadavky IAS/IFRS aplikovala. Proto doufám, že moje diplomová práce bude pro společnost přínosem a může ji poskytnout návod, jak rozvahu a výkaz zisku a ztráty podle české účetní legislativy upravit do podoby odpovídající požadavkům IAS/IFRS.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer press, 2008. 352 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] FICBAUER, J. a FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Ostrava: Key Publishing, 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- [3] HINKE, J. a BÁRKOVÁ, D. *Účetnictví 2 - Pokročilé aplikace*. Praha: Grada Publishing, 2010. 231 s. ISBN 978-80-247-3516-0.
- [4] JÍLEK, J. a SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. Praha: Grada, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [5] KOCH, J. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2010*. Český Těšín: Poradce, 2011. Vydání 1. 176 s. ISBN 978-80-7365-323-1.
- [6] KRUPOVÁ, L. *IFR: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [7] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2006. 418 s. ISBN 978-80-7273-130-0.
- [8] LANDA, M. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 2008. 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- [9] PRUDKÝ, P. a LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 303 s. ISBN 978-80-7263-660-0.
- [10] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*. Olomouc: ANAG, 2010. 987 s. ISBN 978-80-7263-580-1.
- [11] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
- [12] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. Praha: C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 978-80-7179-859-2.

- [13] SLÁDKOVÁ, E., a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, 2009. Vydání 1., 448 s. ISBN 978-80-7357-434-5.

Internetové zdroje

- [14] APOGEO. *Úvod do problematiky mezinárodních účetních standardů (IFRS)*. [online]. 2011 [cit. 2011-08-08]. Dostupné z <http://www.apogeo.cz/aktuality/uvod-do-problematiky-mezinarodnich-ucetnich-standardu-ifrs-744/>
- [15] BOHUŠOVÁ, H. *Komparace české právní úpravy účetnictví a IFRS*. [online]. 2010 [cit. 2011-01-09]. Dostupné z www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=152633
- [16] CFE. *Účetnictví a účetní výkaznictví v České republice*. [online]. 2010 [cit. 2011-06-21]. Dostupné z <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>
- [17] CSOB. *Mezinárodní svět Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. [online]. 2008 [cit. 2011-11-14]. Dostupné z <http://www.csob.cz/cz/sme/infoservis/finance-dane/dane-a-ucetnictvi/Stranky/infodet.aspx?para=1466>
- [18] ERNST & YOUNG. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou 2009*. [online]. 2009 [cit. 2011-08-15]. Dostupné z <http://www.ey.com/CZ/cs/Issues/IFRS>
- [19] MFCR. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. [online]. 2005 [cit. 2011-07-15]. Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf
- [20] PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy podrobnosti a rozdíly*. [online]. 2009 [cit. 2011-08-08]. Dostupné z http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf

- [21] VRTALOVÁ, J. BÍLKOVÁ, V. SOLILOVA, V. *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle IAS/IFRS a českých účetních standardů*. [online]. 2009 [cit. 2011-09-10]. Dostupné z http://kvf.vse.cz/wpcontent/uploads/2010/06/1239811636_sb_vrtalovblkovsolilov.pdf
- [22] WIKIPEDIE, OTEVŘENÁ ENCYKLOPEDIE. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. [online].. 2011. [cit. 2011-12-12]. Dostupné z http://cs.wikipedia.org/wiki/Mezinárodní_standardy_účetního_výkaznictví

Zákony a vyhlášky

- [23] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991, ve znění pozdějších předpisů.
- [24] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 18. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.
- [25] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ze dne 5. prosince 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [26] Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Tabulky

Tabulka 1: Přehled rozdílů mezi IAS/IFRS a ČÚL v koncepčním přístupu a účetní závěrce	22
Tabulka 2: Přehled vybraných rozdílů mezi IFRS a ČÚL	26
Tabulka 3: Shrnutí úprav odpisů dlouhodobého hmotného majetku (v Kč)	53
Tabulka 4: Současná hodnota leasingových plateb (v Kč)	56
Tabulka 5: Výpočet úrokového nákladu pomocí systému „pokus – omyl“ (v Kč)	57
Tabulka 6: Výpočet odpisů v jednotlivých letech (v Kč)	58
Tabulka 7: Přehled informací o vybraných smlouvách o zhotovení (v Kč)	63
Tabulka 8: Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení u zakázky A (v Kč) ..	63
Tabulka 9: Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení u zakázky B (v Kč) ..	64
Tabulka 10: Náklady a výnosy podle metody procenta dokončení u zakázky C (v Kč)	65
Tabulka 11: Výpočet odložené daně rozvahovou metodou u fin. leasingu (v tis. Kč) ...	68
Tabulka 12: Překlasifikace položek rozvahy – aktiv (v tis. Kč)	70
Tabulka 13: Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva (v tis. Kč)	72
Tabulka 14: Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)	74
Tabulka 15: Provedené úpravy ve výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)	75

Grafy

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2006 – 2010 (v tis. Kč)	49
Graf 2: Struktura výnosů z provozní činnosti	61
Graf 3: Výnosy ze zakázek A, B, C v roce 2010 (v tis. Kč)	65
Graf 4: Výsledek hospodaření ze zakázek A, B, C v roce 2010 (v tis. Kč)	66

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA A – Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL

PŘÍLOHA B – Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2010

PŘÍLOHA C – Splátkový kalendář

PŘÍLOHA D – Přehled přijatých standardů a interpretací

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL

TÉMA	IFRS	ČÚL
Koncepční rámec		
Historické ceny	Oceňování v historických cenách, ale nehmotná aktiva, dlouhodobý hmotný majetek a investice do nemovitostí mohou být přeceněny. Finanční deriváty, vybraná zemědělská aktiva a převážná část cenných papírů musí být přeceňovány. Přeceňování na reálnou hodnotu je požadováno u výchozí hodnoty všech finančních nástrojů i při podnikových kombinacích, vyjma založení joint ventures a podnikových kombinací pod společnou kontrolou.	Oceňování v historických cenách s výjimkou specifických složek majetku (např. derivátů a některých cenných papírů), které se přeceňují na reálnou hodnotu. Ale výchozí ocenění všech finančních nástrojů je vždy v pořizovacích cenách. K přeceňování na reálnou hodnotu dochází i při některých takzvaných „přeměnách společností“.
Priorita věrného zobrazení skutečnosti	Ve výjimečných případech lze standardům nadřadit zásadu „věrného zobrazení skutečnosti“.	Pokud ve výjimečných případech některá z daných účetních metod nepodává věrný a poctivý obraz, je účetní jednotka povinna postupovat tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Avšak priorita „věrného a poctivého zobrazení“ nemůže převážet explicitní požadavky stanovené v zákoně o účetnictví. V případě nadřazení věrného a poctivého zobrazení musí být informace o takovém postupu uvedeny v účetní závěrce.
První použití vykazovacího rámce	V prvních finančních výkazech sestavených podle IFRS se použijí znění standardů platných k rozvahovému dni, s několika volitelnými výjimkami a omezenými povinnými výjimkami.	Není přímo relevantní - všechny podniky musí od svého vzniku účtovat v souladu s ČÚP. Účetní jednotky přecházející z IFRS na ČÚP (např. jako důsledek stažení cenných papírů z burzy) jsou nuceny vypracovat vlastní postup přechodu - neexistuje žádný návod v ČÚP.
Účetní závěrka		
Měna použitá při vykazování	Pro kalkulaci hospodářského výsledku vyžaduje použití tzv. měny vykazování, podniky ale mohou předkládat své finanční výkazy v jiné měně.	Pouze česká měna.
Součástí účetní závěrky	Rozvaha (nově nazývaná výkaz finanční pozice), výsledovka (pokud je připravena odděleně od výkazu úplného výsledku), výkaz úplného výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků za dvě účetní období, účetní postupy a komentář. Výkaz finanční pozice k počátku srovnávacího období musí být vykázán, pokud účetní jednotka retrospektivně uplatní nové účetní pravidlo nebo provede reklasifikaci nebo retrospektivní úpravu ve srovnatelných údajích.	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka), přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou v řadě případů nepovinné. U všech výkazů se uvádějí údaje za dva roky (běžný a minulý), i když v případě přehledu o peněžních tocích to není explicitně požadováno.
Formát rozvahy	Závazný formát není předepsán, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná a stálá, pouze pokud tato prezentace podává relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky ale musí být vždy uvedeny přímo v rozvaze.	Závazné uspořádání je předepsáno. Přípouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Účetní závěrka (pokračování)		
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Určité položky musí vždy být uvedeny.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Připouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.
Výkaz úplného výsledku	Veškeré položky úplného výsledku (tj. změny jiné než vyplývající z transakcí s vlastníky) musí být vykázány v jednom výkazu (výkaz úplného výsledku) nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz úplného výsledku).	V rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu.
Výjimečné položky	Nepoužívá tuto kategorii, ale je požadováno oddělené vykázání položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro vysvětlení výsledků podniku. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze. Vykazuje se buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze.	Nepoužívá tuto kategorii. Obecný požadavek na vysvětlení významných položek účetní závěrky, není však povoleno doplňovat předepsaný formát v primárním členění.
Mimořádné položky	Zakázány.	Zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytujících událostí, změny účetních metod a opravy významných chyb minulých období. Pouze podnikatelé jsou povinni opravovat chyby minulých období přes mimořádné položky běžného účetního období. Finanční instituce opravují chyby minulých období v běžném účetním období prostřednictvím úpravy počátečního zůstatku výsledku hospodaření minulých let.
Výkaz změn vlastního kapitálu	Změny ve vlastním kapitálu z titulu transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci jsou vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Položky výkazu úplného výsledku nesmí být vykázány ve výkazu změn vlastního kapitálu. Výkaz musí být vykazován jako primární výkaz.	Srovnatelné s IFRS, ale komponenty úplného výsledku jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu. Podniky (mimo finanční instituce) mohou pohyby ve vlastním kapitálu uvést v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - formát a metoda	Standardní položky, ale omezené možnosti změny obsahu. Použití přímé nebo nepřímé metody.	Určeny jsou pouze základní kategorie peněžních toků a formát při využití nepřímé metody (z provozní, investiční a finanční činnosti). Použití přímé nebo nepřímé metody. Podniky mohou zveřejnit přehled o peněžních tocích v příloze místo ve výkazu.
Výkaz peněžních toků - definice peněz a peněžních ekvivalentů	Peněžní prostředky zahrnují přečerpání běžných účtů a peněžní ekvivalenty s krátkodobou splatností (méně než 3 měsíce).	Srovnatelné s IFRS, ale poštovní známky a poukázky, které se podle IFRS nepovažují za finanční aktiva, jsou dle ČÚP peněžními ekvivalenty (např. stravenky).

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Účetní závěrka (pokračování)		
Změny účetních postupů	Provést přehodnocení srovnatelných údajů a počátečního nerozděleného zisku z předcházejícího roku, pokud není výslovně osvobozeno v přechodných ustanoveních nového standardu.	Dopady změn se zahrnují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Výjimkou je první rok účtování o odložené dani, která se účtuje proti vlastními kapitálu.
Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. Pokud chyba nastala ještě dříve než ve vykázaném srovnávacím období, musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Zahrnují se do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky (mimo zásadních chyb u finančních institucí, účtovaných proti nerozdělenému výsledku minulých let).
Změny v účetních odhadech	Vykázat ve výsledovce běžného období a pokud je to možné, také popsát dopad do příštích období.	Srovnatelné s IFRS.
Konsolidovaná účetní závěrka		
Definice dceřiného podniku	Na základě kontroly podle hlasovacích práv nebo rozhodujícího vlivu. Předpokládá se, že kontrola existuje, pokud mateřská společnost vlastní přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřiných společností více než polovinu hlasovacích práv podniku. Kontrola existuje také v případě, kdy mateřská společnost vlastní polovinu nebo méně než polovinu hlasovacích práv, ale má právní nebo smluvní nárok kontrolovat nebo de facto vykonává kontrolu nad podnikem (výjimečná situace). V úvahu se bere i existence potenciálních hlasovacích práv, která jsou okamžitě realizovatelná.	Rozhodující vliv na řízení a kontrola činnosti prostřednictvím více než 50% podílu na hlasovacích právech nebo vyplývající ze smlouvy či stanov podniku (tzn. „řízené“ nebo „ovládané“ společnosti). Srovnatelné s IFRS. Okamžitě realizovatelná potenciální hlasovací práva jsou obecně ignorována.
Jednotky zvláštního určení („SPE“)	Konsoliduje se v případě, že podstata vztahu indikuje kontrolu.	Rozhoduje právní stav, konsolidují se řízené a ovládané osoby ve smyslu obchodního zákoníku. Jednotky zvláštního určení, které nejsou kontrolovány z právního hlediska, ale jejichž rizika a zisky náleží zejména vykazující společnosti, jsou uvedeny v příloze.
Dceřiné podniky vyloučené z konsolidace	Všechny dceřiné společnosti musí být konsolidovány.	Pokud byl podnik pořízen s úmyslem prodat jej do 1 roku nebo (výjimečně) pokud existují dlouhodobá omezení k vykonávání kontroly. Oceňují se pořizovací cenou nebo metodou ekvivalence.
Definice přidruženého podniku	Na základě podstatného vlivu: za předpokladu 20 % a více hlasovacích práv.	Srovnatelné s IFRS.
Prezentace výsledků přidruženého podniku	Používá metodu ekvivalence. Vykáže se podíl na ziscích a ztrátách po zdanění. V individuální účetní závěrce se oceňují pořizovací cenou nebo reálnou hodnotou.	Pro účtování se používá metoda ekvivalence, avšak její použití se liší od IFRS - není požadováno provedení alokace kupní ceny. V individuální účetní závěrce možnost účtovat přidružený podnik v pořizovací ceně nebo metodou ekvivalence, v konsolidované účetní závěrce je požadována metoda ekvivalence založená na účetnictví přidruženého podniku.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Konsolidovaná účetní závěrka (pokračování)		
Vykazované informace týkající se významných přidružených podniků	Uvést detailní informace o významných aktivech, závazcích, výnosech, ziscích a ztrátách.	Vykazované informace zahrnují názvy a popis konsolidovaných přidružených podniků a použité účetní metody při konsolidaci.
Metoda ekvivalence nebo poměrné konsolidace u společných podniků (joint ventures)	Umožňují metodu poměrné konsolidace i metodu ekvivalence.	Povinně uplatnit metodu poměrné konsolidace. České účetní předpisy neřeší společné podnikání, které nemá právní formu společnosti - pro účetnictví je rozhodující právní status.
Přepočet cizích měn - jednotlivé podniky	Provést přepočet směnným kurzem k datu transakce; peněžní aktiva/závazky směnným kurzem k rozvahovému dni; nepeněžní položky v historických směnných kurzech.	Neexistuje definice peněžních aktiv/závazků. Řešeno výčtem, zahrnutý účastí a podíly. Mohou být použity fixní kurzy pro předem stanovené období. Fixní kurzy musí být stanoveny z oficiálních směnných kurzů ČNB. V ostatním srovnatelné s IFRS.
Zahraniční subjekty v rámci konsolidované účetní závěrky	Používá směnný kurz k rozvahovému dni pro rozvahu a průměrnou hodnotu směnného kurzu za účetní období pro výsledek. Rozdíly z přepočtu se účtují přímo do vlastního kapitálu a zahrnou se do zisku v okamžiku prodeje dceřiné společnosti.	Používá směnný kurz k rozvahovému dni pro rozvahu i pro výkaz zisku a ztráty. Chybí detailní úprava.
Hyperinflace - zahraniční subjekt	Před provedením přepočtu z hyperinflační měny se upraví výkazy zahraničního podniku na současné ceny.	Neexistují pravidla. Při stanovení účetních postupů musí být brán v úvahu princip poctivého a věrného obrazu.
Podnikové kombinace		
Druhy podnikových kombinací	Musí být použita metoda koupě. Podnikové kombinace společností pod společnou kontrolou nebo založení joint ventures nejsou v IFRS řešeny.	Podnikové kombinace nejsou řešeny jako celek. Existuje rozdílná úprava pro konsolidace, koupi a vklad podniku i „přeměny společností“. Jednotlivé typy transakcí jsou specifikovány v obchodním zákoníku a jsou účtovány dle právní formy. Nerozlišují se transakce mezi účetními jednotkami pod společnou kontrolou a transakce zahrnující nespřízněné strany, vyjma 100% vlastněných dceřiných podniků.
Metoda koupě - reálná hodnota při akvizici	Kupní cena, aktiva, závazky a podmíněné závazky pořízovaného podniku jsou oceněny reálnou hodnotou. Pokud podnik získá kontrolu částečnou akvizicí dceřiné společnosti, plně reálné hodnoty položek majetku, závazků a podmíněných závazků, včetně podílu menšinových vlastníků, musí být vykázány v konsolidované rozvaze. Goodwill je vykázan jako „plný goodwill“ (včetně části připadající menšinovému podílu) nebo jako rozdíl mezi kupní cenou a procentuelní částí pořízených čistých aktiv oceněných reálnou hodnotou. Závazky na restrukturalizaci se zaúčtují pouze tehdy, pokud má nabývaný podnik existující závazek v den akvizice. Neuznávají se závazky z budoucích ztrát nebo jiných nákladů, u kterých se očekává, že vzniknou jako následek podnikové kombinace.	Aktiva a závazky kupovaného podniku jsou přeceňována dle požadavků obchodního zákoníku v souladu s právní formou transakce (v jistých případech existuje možnost nepřeceňovat). Pouze aktiva a závazky, které jsou vykázány v rozvaze nabývaného podniku, mohou být vykázána nabyvatelem. Banky a ostatní finanční instituce: srovnatelné s IFRS. Podnikatelé: některé základní principy jsou společné s IFRS.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Podnikové kombinace (pokračování)		
Metoda koupě - podmíněná úhrada	Zahrnuto v ceně k datu akvizice, jestliže úprava ceny může být spolehlivě změřena.	Neexistuje úprava.
Metoda koupě - menšinové podíly při akvizici	Lze použít reálnou hodnotu (metoda „plného goodwillu“) nebo podíl na čistých aktivech oceněných reálnou hodnotou.	Hodnota vychází z podílu na vlastním kapitálu, celková částka je rozdělena do příslušných kategorií.
Metoda koupě - goodwill	Metoda „plného goodwillu“ (rozdíl mezi reálnou hodnotou pořízeného podniku a agregovanou reálnou hodnotou pořízených čistých aktiv) nebo goodwill vztahující se ke kontrolnímu balíku (rozdíl mezi zaplacenou kupní cenou a podílem kontrolovaných čistých aktiv oceněných reálnou hodnotou). Goodwill se neamortizuje, každoročně se testuje jeho znehodnocení.	Při nabytí podniku nebo jeho části se goodwill zaúčtuje a odpisuje rovnoměrně po dobu 5 let, pokud došlo k položkovému přecenění majetku na reálnou hodnotu, jinak během 15 let od nabytí (tzv. oceňovací rozdíly k nabytému majetku). Odlišná pravidla, do jisté míry srovnatelná s IFRS, platí pro konsolidovanou účetní závěrku a pro finanční instituce.
Metoda koupě - záporný goodwill	Vykáže se do výsledovky v okamžiku, kdy vznikne.	Při nabytí podniku nebo jeho části se negativní goodwill zaúčtuje jako záporné aktivum (na stranu aktiv v rozvaze), odpisuje se do výnosů během 5 let, pokud došlo k položkovému přecenění majetku na reálnou hodnotu, jinak během 15 let od nabytí. V konsolidované účetní závěrce se vykazuje jako záporné aktivum a odpisuje se rovnoměrně do výnosů po dobu maximálně 20 let. Finanční instituce jej vykazují jako záporné aktivum po dobu používání majetku, k němuž se vztahuje. Nelze-li dobu odpisování zjistit spolehlivě, odpisuje se po dobu nejdéle pěti let.
Metoda koupě - následné úpravy hodnot aktiv a závazků	Reálné hodnoty mohou být upraveny do 12 měsíců od data akvizice. Následné úpravy zaúčtovat do výsledovky.	Neexistují detailní pravidla - jakmile jsou finanční výkazy publikovány, nejsou možné zpětné úpravy. Neexistují specifická pravidla upravující tvorbu a rozpouštění rezerv při akvizici.
Metoda koupě - zveřejnění	Zveřejňované informace zahrnují jména a popisy podniků, které se spojují, datum akvizice, přehled o reálných hodnotách aktiv a závazků získaných akvizicí a vliv na výsledky a finanční pozici nabyvatele.	Není požadováno žádné specifické zveřejnění, vyjma jména kombinovaných podniků a data akvizice.
Vykazování výnosů		
Vykazování výnosů	Vykázat výnosy, pokud rizika a užitky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.
Stavební smlouvy	Účtovat výnosy z dlouhodobých kontraktů a zisky s uplatněním tzv. metody procenta dokončení. Zakázána tzv. metoda dokončených kontraktů.	Metoda procenta dokončení není upravena ČÚP. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu metody dokončených kontraktů, neboť zahrnutí nerealizovaných zisků není povoleno.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Vykazování nákladů		
Nákladové úroky	Nákladové úroky jsou vykazovány na akruální bázi. Pro amortizaci veškerých výpůjčních nákladů se používá metoda efektivní úrokové sazby. U aktiv v reálné hodnotě účtovat do nákladů není striktně požadováno.	Smluvní úrok vykázován na akruální bázi. Ostatní výpůjční náklady jsou zaúčtovány do nákladů v okamžiku uskutečnění. Efektivní úrokové sazby používají pouze finanční instituce, s úlevami pro krátkodobá (oběžná) aktiva a aktiva oceňovaná reálnou hodnotou.
Zaměstnanecké požitky - penzijní plány s definovanými příspěvky a s definovanými požitky	Použit přírůstkovou metodu, aby bylo možno stanovit závazek z titulu požitku a zaúčtovat plánovaná aktiva v jejich reálné hodnotě. Výnosy a ztráty mohou být částečně odloženy (dle koridorové metody).	Penzijní plány s definovanými požitky se v praxi nepoužívají a nejsou upraveny předpisy.
Zaměstnanecké akcie jako forma odměňování	Náklady vzniklé v souvislosti se zaměstnaneckými akciemi jsou vykázány ve výsledovce a současně jako závazek nebo zvýšení kapitálu v závislosti na tom, zda bude transakce uhrazena penězi nebo prostřednictvím zvýšení kapitálu. Zaúčtovaná hodnota odpovídá ocenění poskytnutých kapitálových nástrojů reálnou hodnotou.	Neexistuje standard na vykazování nebo oceňování položek. Požaduje se zveřejnění informací o akcích užitých jako forma odměňování členů představenstva, dozorčí rady a vedoucích zaměstnanců. Hotovostní vypořádání závazků by mělo být vykázáno jako závazek v rozvaze, přičemž odpovídající částka je vykázána ve výsledovce.
Zaměstnanecké dávky - odstupné	Odstupné se zaúčtuje podobně jako restrukturalizační rezervy.	Postup účtování o odstupném je podobný postupu účtování restrukturalizačních rezerv.
Aktiva		
Nabytý nehmotný majetek	Provést aktivaci, pokud jsou splněna určující kritéria; nehmotný majetek může mít neomezenou dobu použitelnosti nebo se amortizuje po dobu použitelnosti. Nehmotný majetek s neomezenou dobou použitelnosti se každoročně testuje na znehodnocení. Přeceňování na reálnou hodnotu je povoleno ve výjimečných případech.	Provést aktivaci, pokud je naplněna definice nehmotného majetku, amortizace po dobu použitelnosti. Přeceňování a neomezená doba použitelnosti nejsou povoleny.
Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností	Zaúčtovat náklady na výzkum do výsledovky průběžně s tím, jak jsou vynakládány. Náklady na vývoj se aktivují a následně amortizují, jsou-li splněna přísná uznávací kritéria.	Náklady na výzkum a vývoj se aktivují, jsou-li určeny k obchodování. Rovněž se aktivují další náklady na tvorbu nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, který je určen k opakovanému prodeji. Vlastní náklady na vývoj softwaru pro vlastní použití jsou účtovány do nákladů.
Dlouhodobý hmotný majetek	Uplatňovat princip historických cen nebo přeceněných hodnot. V případě, že jsou užívány přeceněvané hodnoty, jsou častá přecenění celých kategorií dlouhodobého majetku nezbytná. Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku se uplatňuje komponentní přístup.	Umožňuje pouze tradiční model oceňování pořizovacími náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady k okamžiku uskutečnění účetního případu. U vybraných aktiv a závazků zákon o účetnictví vyžaduje oceňování reálnou hodnotou nebo ekvivalencí k rozvahovému dni. Komponentní přístup nelze v ČÚL použít před 1. lednem 2010.
Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	Dlouhodobé aktivum se klasifikuje jako držené k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota zpětně získána primárně prodejem spíše než pokračujícím užíváním. Ocenění je ve výši nižší z hodnot zůstatkové ceny nebo reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem. Srovnávací údaje v rozvaze se nemění.	Neexistuje srovnatelná úprava - aktiva jsou vykázána a oceněna v rozvaze v ostatních kategoriích majetku až do vyřazení.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Aktiva (pokračování)		
Leasing - klasifikace	Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud jsou v podstatě všechna rizika a výhody vlastnictví převedena na nájemce. Podstata ujednání má přednost před právní formou.	Právní forma převažuje nad podstatou. Z toho důvodu není rozdíl v účtování o finančním leasingu a operativním leasingu
Leasing - účtování pronajímatele	Zaúčtovat splátky finančního leasingu jako pohledávku (finanční aktivum). Alokovat hrubé příjmy s cílem dosáhnout konstantní míry návratnosti na základě metody čisté investice (před zdaněním).	Pronajímáný majetek (u finančního i operativního leasingu) je pronajímatelem aktivován do majetku v pořizovacích cenách a odpisován. Výnosy z pronájmu se rovnoměrně časově rozlišují po dobu pronájmu.
Snížení hodnoty aktiv	Pokud je znehodnocení indikováno, sníží se ocenění na vyšší z hodnot - reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání založená na diskontovaných peněžních tocích. Pokud nevznikne ztráta ze znehodnocení, posoudí se doba používání uvažovaných aktiv. Snížení dříve vykázaných ztrát je povoleno za určitých okolností, vyjma goodwillu.	Pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty. Žádné detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty, v praxi se používají principy z IFRS. Rozlišuje se trvalé znehodnocení (účtuje se jednorázovým odpisem) nebo dočasné znehodnocení (účtuje se přes opravné položky, které mohou být zrušeny).
Aktivace výpůjčních nákladů	Dovoleno, ale nevyžadováno pro způsobilá aktiva (např. zásoby). Od 1. ledna 2009 se výpůjční náklady musí kapitalizovat.	Kapitalizují se smluvní úroky, ne celé výpůjční náklady. Lze kapitalizovat úroky z půjček na specifickou položku majetku. Úroky z úvěrů na pořízení nakupovaných zásob se nekapitalizují.
Investice do nemovitostí	Oceňovat pořizovací cenou sníženou o oprávkou nebo reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty účtovat do výkazu zisku a ztráty.	Neexistuje specifická úprava, účtuje se jako o dlouhodobém hmotném majetku.
Zásoby	Účtují se v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, je-li nižší. Pro stanovení ceny se používá metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO je zakázána. Oprava ocenění je požadována pro následné zvýšení hodnoty zásob, jejichž hodnota byla dříve snížena. Výpůjční náklady spojené s pořízením zásob, které jsou způsobilými aktivy, se kapitalizují.	Srovnatelné s IFRS, avšak výpůjční náklady spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují.
Biologická aktiva	Oceňují se reálnou hodnotou sníženou o odhadované prodejní náklady (náklady odbytu).	Neexistuje specifická úprava. Účtování jako o zásobách nebo nehmotném majetku, oceňování reálnou hodnotou není povoleno.
Finanční aktiva - oceňování	Ocenění v závislosti na zařazení do kategorie finančních aktiv. Finanční aktiva držená do splatnosti nebo úvěry a pohledávky jsou oceňovány zůstatkovou (naběhlou) hodnotou sníženou o opravné položky. Ostatní finanční aktiva se oceňují reálnou hodnotou. Nerealizované zisky a ztráty z aktiv v reálné hodnotě do výsledovky jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty a z realizovatelných cenných papírů do vlastního kapitálu.	Srovnatelné s IFRS. Pojist'ovny účtují realizovatelné cenné papíry do výkazu zisku a ztráty, cenné papíry do splatnosti jsou oceněny reálnou hodnotou přes vlastní kapitál. Definice kategorií se mírně liší, možnost ocenění plnou reálnou hodnotou je povolena pro vymezené cenné papíry do výkazu zisku a ztráty. Podíly ve společnostech (mimo akcie) se oceňují v pořizovací ceně snížené o znehodnocení.
Odúčtování finančních aktiv	Finanční aktiva jsou vyřazena z rozvahy na základě posouzení jejich rizika a přínosu. Test „kontroly“ je až druhotný.	Účetnictví se řídí právní formou. Finanční instituce odúčtovávají finanční aktiva na základě testu kontroly.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Závazky		
Rezervy - všeobecně	Vykázat rezervy vztahující se k současným závazkům z minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný odliv zdrojů. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, pak by výše rezervy měla odpovídat současné hodnotě závazku.	Rezervy vytvářeny pro možná rizika a očekávané ztráty. Dále lze vytvářet rezervy na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku (není povoleno podle IFRS). Finanční instituce srovnatelné s IFRS. Není požadováno diskontování - avšak účetní jednotky mohou zohlednit faktor časové hodnoty peněz.
Rezervy - restrukturalizace	Vytvořit rezervy na restrukturalizaci, pokud existuje podrobný formalizovaný plán restrukturalizace a pokud byl již zveřejněn nebo byla zahájena jeho realizace.	Na základě schváleného programu restrukturalizace lze tvořit rezervu na tuto restrukturalizaci, nevyžaduje se zveřejnění.
Nejisté události	Zveřejnit případné ztráty a pravděpodobné zisky.	Jistá podmíněná rizika možné vykázat jako závazky (žádný přesný postup pro vykazování a oceňování neexistuje).
Odložená daň - obecný přístup	Použít úplnou (závazkovou) metodu na základě všech přechodných rozvahových rozdílů. Odložená daňová pohledávka je zaúčtována, pokud je pravděpodobná její realizace.	Srovnatelné s IFRS.
Odložená daň - hlavní výjimky	Daňově neuplatnitelný goodwill a přechodné rozdíly z výchozího uznání aktiv a závazků, které v okamžiku uznání neovlivňují účetní nebo daňový zisk.	Podnikatelé vykazují odloženou daň ze všech přechodných rozdílů - výjimku na výchozí uznání nelze uplatnit. Finanční instituce obdobně jako v IFRS nezohledňují daňově neuplatnitelný goodwill.
Státní dotace	Účtují se jako výnosy příštích období a amortizují se, pokud existuje dostatečná jistota, že účetní jednotka bude splňovat s nimi spojené podmínky a dotace budou obdrženy. O dotace na pořízení dlouhodobého majetku je možno snížit pořizovací cenu majetku.	Srovnatelné s IFRS. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku povinně snižují pořizovací cenu majetku.
Leasing - účtování nájemce	Zaúčtovat finanční leasing jako majetek a veškeré budoucí platby nájemného jako závazek. Odpisuje se obvykle po dobu použitelnosti majetku. Rovnoměrně rozdělit splátky nájemného tak, aby byla u nesplaceného závazku dosažena konstantní úroková sazba. Nájemné z operativního leasingu se účtuje do nákladů rovnoměrně.	Účtování finančního a operativního leasingu je shodné, nájemné je promítnuto do nákladů rovnoměrně.
Leasing - prodej a zpětný pronájem („sale and lease-back“)	Časově rozlišit a odpisovat zisk vznikající z prodeje a zpětného finančního pronájmu. V případě operativního leasingu závisí vykázání zisku na porovnání výnosů z prodeje s reálnou hodnotou daného dlouhodobého majetku. Zvážit podstatu a vzájemný vztah transakcí.	Transakce z prodeje a zpětného pronájmu nejsou předpisem explicitně upraveny. Právní forma transakce má přednost před ekonomickou podstatou, tj. obě transakce se účtují nezávisle.
Finanční závazky - klasifikace	Klasifikovat kapitálové nástroje podle podstaty závazků emitenta, buď jako závazek, nebo kapitál. Prioritní akcie s povinným odkupem se obecně považují za závazky, nikoliv za vlastní kapitál.	Účetní postupy se řídí právní formou. Nástroje, které nejsou akcie ani podíly na vlastním kapitálu, klasifikovat jako závazky. Fixní úrok splatný ve prospěch držitelů preferenčních akcií je zákonem zakázán.

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Závazky (pokračování)		
Konvertibilní dluh	Při účtování o konvertibilním dluhu rozlišit příjmy vztahující se k vlastnímu kapitálu a příjmy vztahující se k dluhu.	Dohodnutý konvertibilní dluh je obvykle vykázán jako závazek. V praxi výjimečně používány finanční nástroj. Finanční instituce musí oddělit vložené deriváty.
Odúčtování finančních závazků	Závazek je odúčtován při vypořádání. Rozdíl mezi účetní hodnotou a zaplacenou částkou je vykázán ve výkazu zisku a ztráty.	Účetní postupy se řídí právní formou. Finanční instituce srovnatelné s IFRS.
Kapitálové nástroje - nákup vlastních akcií	Vykázat celou zaplacenou částku jako snížení vlastního kapitálu.	Srovnatelné s IFRS.
Deriváty a zajišťovací účetnictví		
Deriváty a ostatní finanční nástroje - oceňování derivátových nástrojů a zajišťovacích aktivit	Deriváty a zajišťovací nástroje se oceňují reálnou hodnotou, změny reálné hodnoty se promítají do výkazu zisku a ztráty, s výjimkou efektivního zajištění budoucích peněžních toků, které se promítá do vlastního kapitálu, dokud se účinek zajištěné transakce neprojeví ve výkazu zisku a ztráty. Zisky/ztráty ze zajišťovacích nástrojů použitých pro zajišťování budoucích nefinančních aktiv vstupují do ceny majetku/závazku, v případě finančních aktiv jsou zadrženy ve vlastním kapitálu a rozpouštěny do výkazu zisku a ztráty spolu s efekty zajištěné položky.	Srovnatelné s IFRS.
Vložené deriváty	Vložené deriváty jsou odděleny od hostitelského kontraktu, jestliže není celý nástroj oceněn reálnou hodnotou, nebo pokud ekonomická charakteristika a rizika vloženého derivátu nejsou stejná jako u hostitelského kontraktu.	Podnikatelé mohou zvolit možnost oddělit vložené deriváty. Ostatní ustanovení jsou srovnatelná s IFRS. Pravidla pro finanční instituce se blíží IFRS. Nefinanční kontrakty v cizí měně se obecně považují za blíže související s hostitelským kontraktem.
Deriváty a ostatní finanční nástroje - oceňování zajištění čistých investic v zahraničních podnicích	Zisky/ztráty ze zajištění čistých investic do zahraničních podniků se vykazují ve vlastním kapitálu, včetně neúčinnosti zajištění z nederivátových nástrojů. Neúčinnosti zajištění z derivátů se vykazují ve výkazu zisku a ztráty. Zisky/ztráty vykázané ve vlastním kapitálu je při prodeji investice třeba převést do výkazu zisku a ztráty.	Srovnatelné s IFRS, avšak koncept čistých investic do zahraničních podniků není v ČÚP dále rozvinut.
Ostatní témata účetního výkaznictví		
Zisk na akciích - zředěný	Jako jmenovatel pro zředěný zisk na akciích použít vážený průměr akcií, které potenciálně způsobují zředění. Pro akciové opce/ poukázky použít metodu „akcií schválených k emisí“.	Neexistuje předpis ani požadavek na vykazování zisků na akciích (mimo investičních a podílových fondů, které vykazují pouze základní zisk na akciích v příloze).

Přehled podobností a rozdílů IAS/IFRS a ČÚL, pokračování

TÉMA	IFRS	ČÚL
Ostatní témata účetního výkaznictví (pokračování)		
Zveřejnění rizik plynoucích z finančních nástrojů	Účetní jednotka by měla vykazat informace umožňující uživatelům finančních výkazů zhodnotit podstatu a rozsah rizik plynoucích z finančních nástrojů.	Pokud je to relevantní pro finanční pozici nebo výsledek, musí podnik používající finanční nástroje uvést ve výroční zprávě cíle a způsob řízení rizik a zveřejnit informace o cenovém, úvěrovém a likvidním riziku.
Transakce se spřízněnými stranami - definice	Stanoví se podle úrovně přímé a nepřímé kontroly, společné kontroly a případně významného vlivu jednoho podniku na druhý nebo společné kontroly obou stran.	Definice spřízněných stran odpovídá přímo IFRS aplikovaným v EU.
Transakce se spřízněnými stranami - vykazování	Vyazuje se jméno mateřské společnosti, jméno vrcholové mateřské společnosti (pokud je jiné) bez ohledu na to, zda nějaké transakce s těmito stranami proběhly. Pro transakce se spřízněnými stranami se vykáže povaha vztahu (7 kategorií), objem transakcí, zůstatky, podmínky a typ transakce. Zveřejnění odměn poskytnutých klíčovým vedoucím pracovníkům v souhrnné výši.	Vykazují se významné transakce se spřízněnými stranami, které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek. Je požadováno zveřejnění souhrnných odměn klíčovým vedoucím pracovníkům odděleně za členy statutárních orgánů, dozorčích orgánů a řídicích orgánů.
Vykazování podle segmentů - rozsah a zásady struktury	Platí pro veřejně obchodované společnosti a společnosti s cennými papíry v procesu registrace, pro účely vydání cenného papíru na veřejném trhu. Vykázání provozních segmentů je založeno na tom, které segmenty reportují interně vedení za účelem alokace zdrojů a hodnocení výsledků.	Specifický předpis neexistuje. Všechny podniky jsou povinny uvést členění běžných výnosů podle druhů činností a v členění na domácí a zahraniční tržby.
Ukončované činnosti - definice	Činnosti a peněžní toky, které mohou být zřetelně odděleny pro finanční vykazování a reprezentují podstatnou samostatnou část podnikání nebo geografickou oblast činností, nebo pořízené za účele prodeje.	Neexistuje předpis.
Ukončované/ukončené činnosti - zveřejnění	Minimálně je vykazována jednou částkou ve výsledovce a v příloze je analýza za současné a minulé období. Aktiva a závazky ukončené činnosti se vykazují odděleně od ostatních aktiv a závazků na rozvaze. Neprovádí se úprava rozvahy za minulé období.	Neexistuje specifický předpis. Pokud je však dopad na finanční pozici podniku významný, mělo by být popsáno v příloze účetní závěrky.
Události po rozvahovém dni	Upravit částky zahrnuté v účetní závěrce o události nastalé po rozvahovém dni vycházející z podmínek, které existovaly k rozvahovému dni a mající závažný dopad na částky uvedené v účetní závěrce. Zveřejnit události, které neměly za následek úpravy částek v účetní závěrce.	Principy srovnatelné s IFRS, ale neexistuje specifický a detailní návod.
Mezitimní účetní závěrky	Obsah je předepsán a základ by měl být ve shodě s celoročními výkazy. Frekvence výkazů (čtvrtletně, půlročně) je uložena místním regulátorem nebo je v pravomoci společnosti.	Žádné požadavky pro mezitimní výkazy v ČÚP. Veřejně obchodované společnosti připravují mezitimní výkazy podle IFRS.

Zdroj: (20)

Rozvaha k 31.12.2010 (v celých tisících Kč) - Aktiva

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(BILANCE)

ke dni 31.12.2010

(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	64 863	1 046	63 817	63 315
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	2 550	1 046	1 504	1 170
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	50	29	21	46
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007	50	29	21	46
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	2 500	1 017	1 483	1 124
B. II. 1.	Pozemky	014	15		15	15
	2. Stavby	015			0	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	2 485	1 017	1 468	1 109
	4. Pěsitelské celky trvalých porostů	017			0	
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	61 922	0	61 922	61 653
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	1 664	0	1 664	0
C. I.	1. Materiál	033			0	
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	1 664		1 664	
	3. Výrobky	035			0	
	4. Zvířata	036			0	
	5. Zboží	037			0	
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	58 717	0	58 717	55 654
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	11 727		11 727	10 130
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	43 247		43 247	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stát - daňové pohledávky	054	3 101		3 101	3
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	347		347	2 269
	8. Dohadné účty aktivní	056	0		0	
	9. Jiné pohledávky	057	295		295	43 252
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	1 541	0	1 541	5 999
C. IV.	1. Peníze	059	55		55	76
	2. Účty v bankách	060	1 486		1 486	5 923
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	391	0	391	492
D. I.	1. Náklady příštích období	064	386		386	385
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066	5		5	107

Zdroj: interní materiály vybrané společnosti

Rozvaha k 31.12.2010 (v celých tisících Kč) – Pasiva

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	63 817	63 315
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	7 905	-3 640
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
A. I. 1.	Základní kapitál	070	100	100
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	0	0
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	10	10
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	10	10
	2. Statutární a ostatní fondy	080		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	-3 750	2 883
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082		2 883
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083	-3 750	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) ř. 01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)	084	11 545	-6 633
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	55 874	66 905
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	0	0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
	3. Rezerva na daň z příjmů	089		
	4. Ostatní rezervy	090		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	38	22
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	093		
	3. Závazky - podstatný vliv	094		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
	6. Vydané dluhopisy	097		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
	8. Dohadné účty pasivní	099		
	9. Jiné závazky	100		
10.	Odložený daňový závazek	101	38	22

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	55 836	66 883
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	422	5 984
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	104		
	3. Závazky - podstatný vliv	105		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	28	29
	5. Závazky k zaměstnancům	107	1 763	1 815
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	755	427
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109	2 889	5 884
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110	49 631	52 380
	9. Vydané dluhopisy	111		
	10. Dohadné účty pasivní	112	70	
	11. Jiné závazky	113	278	364
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	0	0
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	116		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. IV.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	38	50
C. IV. 1	Výdaje příštích období	119	38	50
	2. Výnosy příštích období	120		

Zdroj: interní materiály vybrané společnosti

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2010 (v celých tisících Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

ke dni **31.12.2010**

(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	5 924	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	4 550	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	1 374	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	52 869	44 265
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	51 205	44 265
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	1 664	
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	10 726	13 624
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	621	419
B. 2.	Služby	10	10 105	13 205
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	43 517	30 641
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	30 165	28 460
C. 1.	Mzdové náklady	13	23 487	22 319
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	6 516	6 014
C. 4.	Sociální náklady	16	162	127
D.	Daně a poplatky	17	975	1 174
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	706	300
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	322	50
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	322	45
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	5
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	45
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		45
F. 2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	71	211
H.	Ostatní provozní náklady	27	216	141
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	11 848	782

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	178	114
N.	Nákladové úroky	43	0	1
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	3 701	62
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 822	2 932
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 - (-46) + (- 47)]	48	2 057	-2 757
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	2 360	4 658
Q. 1.	- splatná	50	2 344	4 642
Q. 2.	- odložená	51	16	16
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	11 545	-6 633
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
W.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	11 545	-6 633
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	13 905	-1 975

Zdroj: interní materiály vybrané společnosti

Splátkový kalendář k leasingové smlouvě

Splátka	Splatnost	Vstupní cena bez DPH	DPH 19 %	Pojištění	Leasingová splátka s pojištěním	Leasingová splátka s DPH bez pojištění	Celková leasingová splátka
0	30.4.2007	163 633,60	31 090,40		163 633,60	194 724,00	194 724,00
1	30.4.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
2	30.5.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
3	30.6.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
4	30.7.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
5	30.8.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
6	30.9.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
7	30.10.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
8	30.11.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
9	30.12.2007	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
10	30.1.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
11	29.2.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
12	30.3.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
13	30.4.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
14	30.5.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
15	30.6.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
16	30.7.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
17	30.8.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
18	30.9.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
19	30.10.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
20	30.11.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
21	30.12.2008	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
22	30.1.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
23	28.2.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
24	30.3.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
25	30.4.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
26	30.5.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
27	30.6.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
28	30.7.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
29	30.8.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
30	30.9.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
31	30.10.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
32	30.11.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
33	30.12.2009	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
34	30.1.2010	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
35	28.2.2010	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
36	30.3.2010	14 132,96	2 685,30	561,83	14 694,79	16 818,26	17 380,09
ZC	30.3.2010	1 000,00	190,00	x	1 000,00	1 190,00	1 190,00
Celkem		673 420,16	127 951,20	20 225,88	693 646,04	801 371,36	821 597,24

Zdroj: interní materiály vybrané společnosti

Přehled přijatých standardů a interpretací

Standardy IAS

IAS 1	Sestavení a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a státní podpory
IAS 21	Dopady změny měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společném podnikání
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace
IAS 33	Zisk na akcii

IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Standardy IFRS

IFRS 1	První aplikace (přijetí) IFRS
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje

Interpretace SIC

SIC 7	Zavedení eura
SIC 10	Vládní podpora – Nespecifikované vazby na provozní činnosti
SIC 12	Konsolidace – jednotky
SIC 13	Společně ovládané podniky – nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC 15	Operativní leasing - pobídky
SIC 21	Daně ze zisku – zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv
SIC 25	Daně ze zisku – změny daňového domicilu podniku nebo jeho akcionářů

- SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí týkajících se leasingu
- SIC 29 Zveřejnění – ujednání o poskytování licencovaných služeb
- SIC 31 Výnosy – barterové (výměnné) transakce zahrnující reklamní služby
- SIC 32 Nehmotná aktiva – náklady webových stránek

Interpretace IFRIC

- IFRIC 1 Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a obdobných závazcích
- IFRIC 2 Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
- IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing
- IFRIC 5 Práva na podíly na fondech vytvořených pro vyřazení, rekultivaci a ekologickou likvidaci
- IFRIC 6 Závazky vznikající z působení na zvláštním trhu – elektrický a elektronický odpad
- IFRIC 7 Použití metody přepracování výkazů v IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů
- IFRIC 10 Mezeitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv
- IFRIC 12 Dohody o poskytování licenčních služeb
- IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy
- IFRIC 14 IAS 19 – Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce
- IFRIC 15 Smlouvy o výstavbě nemovitostí
- IFRIC 16 Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
- IFRIC 17 Distribuce nepeněžních aktiv vlastníkům
- IFRIC 18 Převody majetku zákazníkům
- IFRIC 19 Vypořádávání finančních závazků kapitálovými nástroji

Zdroj: (2)